

UN APERCU DES AVIS DE LA COMMISSION JURIDIQUE
DE L'INSTITUT DES REVISEURS D'ENTREPRISES (1988-2012)



Un aperçu des avis de la Commission juridique
de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises
(1988-2012)

2012-3

avec la collaboration d'un comité de relecture composé de :

L. Acke • H. Olivier



INFORMATIECENTRUM
VOOR HET
BEDRIJFSREVISORAAT



CENTRE D'INFORMATION
DU REVISORAT
D'ENTREPRISES



Maklu
Antwerpen/Apeldoorn

La Fondation « centre d'information du revisorat d'entreprises » ou « ICCI » a été constituée par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises en septembre 2006. La Fondation a pour but de procurer une information objective et scientifique sur les questions intéressant le revisorat d'entreprises.

Plus d'information concernant la Fondation: www.icci.be

<p>Les interprétations juridiques et autres opinions n'engagent que leurs auteurs. Les textes de cet ouvrage sont à jour au 31 août 2012.</p>

ICCI (ed.)
Un aperçu des avis de la Commission juridique
de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (1988-2012)
Antwerpen-Apeldoorn
Maklu
2012

240 pag. – 24 x 16 cm
ISBN 978-90-466-0573-8
D 2012/1997/77
NUR 786

© 2012 Maklu-Uitgevers nv & ICCI

Alle rechten voorbehouden. Niets van deze uitgave mag geheel of gedeeltelijk openbaar gemaakt worden, gereproduceerd worden, vertaald of aangepast, onder welke vorm ook of opgeslagen worden in geautomatiseerd gegevensbestand behoudens uitdrukkelijke en voorafgaande toestemming van de uitgever.

Tous droits réservés. Aucun extrait de cette édition ne peut, même partiellement, être communiqué au public, reproduit ni traduit ou adapté sous quelque forme que ce soit, ou être saisi dans une banque de données sans l'autorisation écrite et préalable de l'éditeur.

Maklu-Uitgevers
Somersstraat 13/15, B-2018 Antwerpen, www.maklu.be, info@maklu.be
Koninginnelaan 96, NL-7315 EB Apeldoorn, www.maklu.nl, info@maklu.nl

Avant-propos

La Commission juridique de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (IRE) traite les questions juridiques que rencontrent dans leur pratique les réviseurs d'entreprises, mais également les notaires, les avocats, les juristes d'entreprises, etc. De plus, elle fournit une aide technique aux organes de l'IRE en dispensant des avis et en collaborant au développement de la doctrine en vue d'établir des lignes de conduite pour les réviseurs d'entreprises.

Cette année, la Commission juridique compte 40 ans d'existence. Cette Commission, qui existe depuis 1974 au sein du Centre Belge de Normalisation de la Comptabilité et du Réviseurat (CBNCR), succède à une Commission comparable fondée en 1972 auprès du Centre académique de l'IRE. Le CBNCR a laissé place en 1991 à un service d'étude et de formation, qui a été intégré dans la structure de l'IRE.

Depuis sa formation, la Commission juridique siège dans une composition particulière vu qu'elle ne compte pas uniquement des réviseurs d'entreprises, mais une majorité de non-réviseurs d'entreprises issus du monde académique, du barreau, du notariat, des pouvoirs publics, de diverses structures sociales, etc. Elle constitue par conséquent un terrain unique pour une confrontation de points de vue et des échanges d'expérience. Les opinions des membres ne représentent pourtant pas les institutions dont ils dépendent.

En règle générale, les questions soumises à la Commission juridique ont trait au droit des sociétés ou aux règles liées à l'organisation de la profession de réviseur d'entreprises. En outre, la Commission juridique est attentive aux réformes législatives en cours ou achevées qui concernent directement ou indirectement le réviseurat d'entreprises.

Le présent ouvrage s'inscrit dans la continuité de la publication du CBNCR 4/1988 *Travaux de la Commission juridique de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises* ⁽¹⁾. A l'occasion du cinquantenaire de l'IRE en 2003, le professeur Paul Alain FORIERS, un des membres éminents de la Commission, a publié dans un numéro spécial ⁽²⁾ du Bulletin d'Information un article qui passe en revue les principales activités de la Commission juridique des 20 dernières années dans le cadre du droit des sociétés.

Cet ouvrage contient une compilation des avis publiés par la Commission juridique au cours des 25 dernières années. Ces avis, qui ont été émis par le Conseil de l'IRE entre 1988 et 2012 et qui sont toujours d'actualité, ont été classés par thème et mentionnent

⁽¹⁾ www.ibr-ire.be/fr/publications/series_cloturees/etudes_ire/Documents/Profession/Travaux%20de%20la%20commission%20juridique%20de%20l'IRE.pdf

⁽²⁾ www.ibr-ire.be/fr/l_institut/actualites/actualites_ire/Pages/Numero-special-du-Bulletin-dInformation.aspx

la première page du rapport annuel IRE dans lequel ils sont parus, ou les étapes à suivre pour les télécharger sur le site de l'IRE pour les avis rendus publics à partir de 2010. Les références à l'ancienne Loi sur les Sociétés Commerciales dans les avis publiés avant 2001 ont été remplacées par les dispositions correspondantes dans le Code des sociétés.

Pour finir, il convient de rappeler qu'il s'agit purement d'avis. Il est parfaitement concevable que les cours et tribunaux adoptent, pour une problématique identique ou similaire, une autre décision, qui est dès lors contraignante pour toutes les parties concernées.

Bonne lecture juridique !

VI

Erwin VANDERSTAPPEN

Secrétaire scientifique de la Commission juridique depuis novembre 2001

Chef de service Affaires juridiques de l'IRE

Délégué général de l'ICCI

EXECUTIVE SUMMARY (FR)

La Commission juridique de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises est un organe consultatif qui a pour mission de répondre aux questions juridiques d'intérêt général par rapport auxquelles l'Institut souhaite adopter une position générale ou obtenir un avis. La Commission juridique fournit une aide technique aux organes de l'Institut en dispensant des avis et en collaborant au développement de la doctrine, en vue d'établir des lignes de conduite pour les réviseurs d'entreprises.

Les effets des activités de la Commission juridique peuvent être retrouvés dans le rapport annuel et sur le site internet de l'Institut. Il semblait toutefois intéressant de compiler dans cette publication les avis émis depuis 1988.

La plupart des avis de la Commission juridique concernent le droit des sociétés. La première partie de cette publication a dès lors trait aux avis relatifs au droit des sociétés.

Le premier chapitre de la première partie traite de la question des apports en nature. En effet, le rapport sur l'apport en nature des sociétés de capitaux demeure une des principales missions réservées au réviseur d'entreprises. Bien que l'arrêté royal du 8 octobre 2008 modifiant le Code des sociétés conformément à la directive 2006/68/CE du Parlement européen et du Conseil du 6 septembre 2006 modifiant la directive 77/91/CEE du Conseil en ce qui concerne la constitution d'une société anonyme ainsi que le maintien et les modifications de son capital ait apporté quelques modifications, plusieurs avis conservent toute leur pertinence.

Le deuxième chapitre aborde le thème connexe du quasi-apport. Dans certaines conditions, le contrôle révisoral est imposé lors de l'acquisition par une société de capitaux d'éléments d'actif appartenant à des actionnaires, associés, gérants ou administrateurs, et ce dans les deux ans de la constitution de la société.

Les avis concernant le mandat de commissaire se trouvent dans le troisième chapitre. Le mandat de commissaire est la mission par excellence confiée au réviseur d'entreprises. En 2001, le droit des sociétés a été codifié dans le Code des sociétés. La division des anciennes dispositions des lois coordonnées sur les sociétés commerciales en plusieurs articles dans le Code des sociétés a fait surgir de nombreuses questions par rapport au champ d'application. La loi du 2 mai 2002 a rendu obligatoire le mandat de commissaire dans les très grandes ASBL.

Le quatrième chapitre traite de la thématique des missions particulières. Le Code des sociétés prévoit de nombreuses opérations dans une société pour lesquelles un rapport doit être établi par le commissaire ou, à son défaut, par un réviseur d'entreprises ou un expert-comptable externe désigné par le conseil d'administration.

Ce chapitre rassemble les questions relatives aux missions légales autres que l'apport en nature et le quasi-apport et le mandat de commissaire (transformation, modification de l'objet social, acompte sur dividende, etc.), ainsi que certaines missions spécifiques (p. ex. le rachat d'actions propres).

La deuxième partie concerne le conseil d'entreprise. Depuis la réforme du révisorat d'entreprises en 1985, une mission de superviseur est impartie au réviseur d'entreprises vis-à-vis le conseil d'entreprise. Ceci ressort de l'article 15*bis* de la loi du 20 septembre 1948 portant organisation de l'économie. Le réviseur d'entreprises est chargé d'analyser et d'expliquer à l'intention particulièrement des membres du conseil d'entreprise nommés par les travailleurs, les informations économiques et financières qui ont été transmises au conseil d'entreprise quant à leur signification relative à la structure financière et à l'évolution de la situation financière de la société.

VIII

La troisième partie, intitulée réglementation de la profession, rassemble plusieurs questions qui peuvent être considérées comme l'interprétation – d'un point de vue déontologique – de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises et organisant la supervision publique de la profession de réviseur d'entreprises, coordonnée le 30 avril 2007, d'une part et du Code des sociétés d'autre part.

Enfin, la quatrième partie comprend divers avis liés au droit comptable et au droit des comptes annuels.

EXECUTIVE SUMMARY (EN)

The Legal Affairs Commission of the Institute of Registered Auditors is a consultative body whose mission is to provide answers to legal questions of general interest on which the Institute wants to take a general position or wants to obtain legal advice itself. The Legal Affairs Commission provides technical assistance to the bodies of the Institute by delivering advices and cooperating on the development of a doctrine in order to define guidelines for the auditors.

The impact of the Legal Affairs Commission's activities can be found in the annual report and on the website of the Institute. However, it seemed interesting to compile in this publication the advices issued since 1988.

Most advices of the Legal Affairs Commission are related to company law. That is why the first part of this publication starts with the company law advices.

The first chapter of the first part deals with the matter of contribution in kind. The report on contribution in kind of capital companies is still one of the most important tasks reserved for the auditor. Although the royal decree of 8 October 2008 amending the Company Code in accordance with Directive 2006/68/EC of the European Parliament and of the Council of 6 September 2006 amending Council Directive 77/91/EEC as regards the formation of public limited liability companies and the maintenance and alteration of their capital introduced a number of modifications, various advices remain fully relevant.

The second chapter addresses the related theme of quasi-contribution. Under certain conditions, an audit is imposed in case of acquisition by a capital company of assets owned by shareholders, partners, managers or directors, within two years of the establishment of the company.

The advices concerning the statutory auditor's mission are dealt with in the third chapter. The statutory auditor's mission is the ultimate engagement entrusted to the auditor. In 2001, company law has been codified in the Company Code. The subdivision of the former provisions of the coordinated laws on commercial companies into several articles of the Code raised numerous questions concerning the scope. The law of 2 May 2002 made the statutory auditor's mission in very large non-profit associations legally mandatory.

The fourth chapter broaches the theme of special engagements. The Company Code provides numerous transactions in a company for which a report must be written by the statutory auditor or, in his/her absence, an auditor or external accountant appointed by the board of directors.

This chapter compiles the questions relating to legal engagements other than contribution in kind and quasi-contribution and the statutory auditor's mission (transformation, change of object, interim dividend, etc.), as well as some specific missions (e.g. share buyback).

The second part treats the works council. Since the audit profession reform of 1985, the auditor is also responsible for the supervision of the works council. This is set forth in article 15*bis* of the law of 20 September 1948 regarding the organisation of the business. The auditor is in charge of analysing and explaining the economic and financial information submitted to the works council with respect to the financial structure and the evolution of the financial situation of the company, in particular to the works council members appointed by the employees.

The third part, entitled professional regulation, compiles questions that can be considered as the interpretation – from an deontological perspective – on the one hand of the law of 22 July 1953 establishing an Institute of Registered Auditors and organising the public oversight of the auditor profession, coordinated on 30 April 2007, and on the other hand of the Company Code.

Finally, the fourth part contains various advices relating to accounting and financial statements law.

TABLE DES MATIERES

Avant-propos	V
<i>par E. Vanderstappen</i>	
Executive Summary (FR)	VII
Executive Summary (EN)	IX
Table des matières	XI
PARTIE 1^{re} DROIT DES SOCIETES	1
CHAPITRE 1^{er} - APPORT EN NATURE	3
1.1. Introduction	4
1.2. Questions	4
1.2.1. Domaine d'application	4
A. Location-vente et apport en nature (1988)	4
B. Apport et indivision (1990)	4
C. Apport d'un bien possédé en copropriété dans une société (1996)	5
1.2.2. Exécution de la mission	5
A. Possibilité pour un commissaire de renoncer à l'établissement d'un rapport relatif à un apport en nature (2001)	5
B. Possibilité de dérogation à l'obligation d'établir un rapport sur l'apport en nature dans le cadre d'une scission partielle d'un cabinet de révision (2009)	7
1.2.3. Versement : modalités	9
A. Parts représentatives aussi bien d'un apport en numéraire que d'un apport en nature (1993)	9
B. Apport d'une créance par tranches (1997)	9
C. Constitution d'une SPRL au moyen d'un apport en nature (2002)	10
D. Libération du capital par compensation avec un compte courant (2003)	11
CHAPITRE 2 – QUASI-APPORT	13
2.1. Introduction	14
2.2. Questions	14
2.2.1. Domaine d'application	14
A. Quasi-apport de biens immeubles faisant l'objet d'une saisie (1988)	14
B. Champ d'application de l'article 445 du Code des sociétés (ancien art. 29 ^{quater} Lois Soc.) (1989)	14
C. Quasi-apport d'une universalité négative (1990)	15
D. Curateur et quasi-apport (1994)	16
E. Apport mixte (1998)	16

XI

TABLE DES MATIERES

F.	Application de la procédure de quasi-apport (1999)	17
G.	Quasi-apport d'une universalité négative (1999)	18
2.2.2.	Exception : la notion d'« acquisition dans le cadre des opérations courantes de la société » dans le contexte d'un quasi-apport (2005)	18

CHAPITRE 3 – COMMISSAIRE **21**

3.1.	Introduction	22
3.2.	Questions	22
3.2.1.	Domaine d'application	33
A.	Critères relatifs à la désignation du commissaire (2001)	22
B.	Obligation de désigner un commissaire dans un groupement d'intérêt économique (GIE) de droit belge dont toutes les sociétés membres sont de droit étranger (2005)	28
C.	Statut – grande ou petite société – d'une société de droit néerlandais dont le siège est transféré vers la Belgique (2008)	30
D.	Nomination d'un commissaire dans une petite société rejoignant un groupe tenu d'établir et de publier des comptes annuels consolidés (2008)	30
3.2.2.	Rémunération du commissaire	31
A.	Report de l'assemblée générale et rémunération du commissaire (1995)	31
B.	Honoraires du commissaire et prolongement de l'exercice (1996)	32
C.	Rémunération du commissaire par la société-mère (2000)	33
D.	Indexation de la rémunération du commissaire (2001)	33
E.	Moment où les honoraires du commissaire sont établis (2004)	34
F.	Notion de « montant fixe » prévue à l'article 134 du Code des sociétés (2008)	36
G.	Publication des honoraires du commissaire (2009)	36
3.2.3.	Durée du mandat	37
A.	Durée du mandat du commissaire qui succède à son prédécesseur décédé (1993)	37
B.	Procès-verbal de carence et fin du mandat (1993)	37
C.	Devoir de publicité en cas de cessation du mandat de commissaire (2003)	39
D.	Champ d'application du nouvel article 135, § 2 du Code des sociétés (2009)	40
E.	Interprétation de l'application du décret wallon du 30 avril 2009 sur les mandats en cours (2009)	42
F.	Démission du commissaire en place et la nomination de son successeur (2012)	42

3.2.4.	Exercice du mandat	47
	A. Deux comptes annuels distincts dans une seule société (1993)	47
	B. Portée de la disposition du droit des sociétés imposant un contrôle sans déplacement (1993)	48
	C. Evénements survenus après la clôture de l'exercice (1993)	49
	D. Non-convocation de l'assemblée générale (1994)	50
	E. Application de l'article 104 du Code des sociétés (ancien art. 80bis Lois Soc.) (1996)	51
	F. Présence du commissaire lors de l'assemblée générale – représentation par procuration (2001)	51
	G. Communication et utilisation de messages électroniques par le commissaire (2001)	52
	H. Présence du commissaire à l'assemblée générale (2003)	53
	I. Terminologie utilisée dans les contrats de crédit (2004)	55
	J. Lettre d'affirmation (<i>Representation letter</i>) (2004)	56
3.2.5.	Rapport de révision	56
	A. Rapport lorsqu'un commissaire suppléant est appelé à exercer des fonctions (1994)	56
	B. Mention dans le rapport de révision de la société mère d'infractions dans la filiale (1998)	57
	C. Signature des rapports au nom d'un cabinet de révision par un réviseur d'entreprises qui n'est ni associé, ni administrateur ou gérant de ce cabinet (2004)	58
	D. Mention dans le rapport du commissaire des violations du Code des sociétés et des statuts en cas de transposition tardive d'une directive européenne en matière de droit des sociétés (2008)	58
	E. Questions concernant l'indépendance des membres du comité d'audit (2009)	59
3.2.6.	Décharge aux commissaires (2001)	60
3.2.7.	Fonction de commissaire et liquidation de la société	61
	A. Décharge aux commissaires dans le cadre de la liquidation (2001)	61
	B. Date de communication du rapport du commissaire au tribunal de commerce en cas de clôture de la liquidation (2008)	63
	C. Mise en liquidation d'une société et rapport du commissaire (2008)	64
3.2.8.	Commissaire et ASBL	64
	A. Démission d'un commissaire dans une ASBL pour cause d'honoraires insuffisants (2004)	64
	B. Différentes questions concernant la législation relative aux ASBL (2004)	66
	C. Mission d'un commissaire dans une très grande ASBL, vis-à-vis du conseil d'entreprise (2004)	68
	D. Rémunération de la fonction de commissaire au sein d'une ASBL (2006)	69

E.	Tribunal compétent en cas de non nomination d'un commissaire dans une ASBL ayant un conseil d'entreprise (2007)	69
F.	Calcul des critères de nomination d'un commissaire dans une ASBL (2008)	70
G.	Présence obligatoire du commissaire à l'assemblée générale d'une ASBL ou d'une AISBL (2009)	73
H.	Possibilité pour un réviseur d'entreprises, membre d'une ASBL, de devenir commissaire de cette ASBL (2009)	74
3.2.9.	Article 166 du Code des sociétés	75
A.	Représentation d'un associé dans ses pouvoirs d'investigation et de contrôle (1989)	75
B.	Droit d'information et de contrôle individuel des associés et nomination d'un commissaire (1997)	76
C.	Mission du réviseur d'entreprises et l'article 166 du Code des sociétés (2002)	78
3.2.10.	Mission de contrôle confiée par l'assemblée générale (1988)	78
3.2.11.	Responsabilité du commissaire	79
A.	Prescription de la responsabilité des experts (1990)	79
B.	Responsabilité du commissaire dans le cadre de l'article 137, dernier paragraphe, du Code des sociétés (2009)	80
3.2.12.	Début du mandat	80
A.	Obligation de contacter un confrère prédécesseur (1991)	80
B.	Lettre de mission et clause pénale (1995)	81
C.	Mesures à prendre dans le cas où un réviseur d'entreprises serait nommé commissaire sans en avoir été informé (2011)	82
3.2.13.	Indépendance du commissaire	85
A.	Sociétés non cotées auxquelles la règle « <i>one to one</i> » prévue à l'article 133 du Code des sociétés est applicable (2009)	85
B.	Quelques difficultés d'interprétation de la loi de réparation de l'article 133, § 6 du Code des sociétés (2009)	85
	CHAPITRE 4 – MISSIONS PARTICULIERES	89
4.1.	Introduction	89
4.2.	Questions	90
4.2.1.	Transformation des sociétés	90
A.	Affectation de bénéfices en cours de l'exercice (1990)	90
B.	Transformation d'une société agricole (1993)	90
C.	Transformation d'une société avec un montant de l'actif net inférieur au capital minimum légal (1996)	90
D.	Transformation d'une ASBL en une société à finalité sociale (1996)	91

E.	Obligation légale de rédiger un rapport pour la transformation de la forme juridique d'un GIE en une SPRL (2006)	92
F.	Description de la mission dans le cadre de la transformation d'une société coopérative en société coopérative européenne (2009)	93
G.	Transformation d'une société et délai dans lequel la deuxième réunion de l'assemblée générale doit être tenue (2009)	94
4.2.2.	Modification de l'objet social : le délai de trois mois pour la situation active et passive requise à l'occasion de la modification de l'objet social (1997)	95
4.2.3.	Acompte sur dividendes : distribution d'un acompte sur dividendes (1992)	97
4.2.4.	Augmentation et réduction de capital	98
A.	Droit de préférence et rapport par le conseil d'administration et par le commissaire (1988)	98
B.	Réduction du capital en nature (1989)	98
C.	Augmentation de capital et émission d'actions nouvelles (1990)	99
D.	Augmentation de capital et l'état de la situation active et passive en cas de transformation (1990)	100
E.	Obligations convertibles et droits de souscription (1991)	100
F.	Augmentation de capital en cascade (1992)	101
G.	Compensation à l'occasion d'une augmentation de capital (1999)	102
H.	Mission prévue à l'article 598 du Code des sociétés (2008)	102
I.	Emission de parts sous le pair comptable dans une SPRL (2011)	103
4.2.5.	Achat d'actions propres (1998)	104
4.2.6.	Réviseur d'entreprises et liquidation	104
A.	Liquidation d'une société (1992)	104
B.	Modification de la forme juridique d'une société en liquidation (2011)	105
4.2.7.	Réorganisation des sociétés	105
A.	Allocation de la soulte aux éléments des fonds propres en cas de fusion (1995)	105
B.	Répartition de l'actif net en cas de scission (1995)	107
C.	Scission d'une société avec un actif net comptable négatif mais économiquement positif (1996)	108
D.	Etablissement, contrôle et publication des comptes annuels en cas de fusion (1997)	109
E.	Rapport de révision en cas de fusion (2001)	110
F.	Interprétation des mots « les derniers comptes annuels » dans l'article 697, § 2, 5° du Code des sociétés (procédure lors d'une fusion par absorption) (2002)	110
G.	Transfert d'actifs consistant en des travaux de transformation en cas de scission partielle (2003)	112

H.	Rétroactivité comptable en cas de fusion par absorption (2006)	112
I.	Obligations du commissaire à l'égard du conseil d'entreprise après une scission partielle (2006)	114
J.	Pas de qualification d'une opération en tant que scission partielle (2007)	117
K.	Notion de rapport d'échange « pertinent et raisonnable » (en néerlandais : « <i>redelijk</i> ») en cas de fusion, telle que mentionnée à l'article 695 du Code des sociétés (2008)	118
L.	Quelques questions concernant les fusions et scissions et le rapport de gestion (2009)	118
4.2.8.	Distribution de dividendes (1991)	120
4.2.9.	Représentation de la société	120
A.	Conflit en matière de représentation (1991)	120
B.	Exercice d'un mandat d'administrateur par un réviseur d'entreprises (2001)	121
4.2.10.	Comptes consolidés	121
A.	Contrôle des comptes consolidés (1994)	121
B.	Non-respect de la législation sur la consolidation (1995)	122
C.	Etablissement et publication des comptes consolidés (2002)	123
D.	Application de l'obligation de consolidation par rapport à une société mère étrangère (2002)	126
E.	Publication des comptes consolidés des SNC, SCS et SCRI dont tous les associés à responsabilité illimitée sont des personnes physiques (2003)	127
F.	Comptes consolidés (2004)	128
PARTIE 2	CONSEIL D'ENTREPRISE	133
2.1.	Introduction	134
2.1.	Intervention d'un réviseur d'entreprises auprès d'un conseil d'entreprise comprenant différentes entités juridiques avec différents réviseurs d'entreprises (2003)	134
PARTIE 3	REGLEMENTATION DE LA PROFESSION	137
3.1.	Introduction	138
3.2.	Questions	138
3.2.1.	Statut	138
A.	Représentant permanent d'une société de révision (2003)	138
B.	Statut d'un réviseur d'entreprises qui fait l'objet d'une suspension (2004 – corrigé en 2005)	138
C.	Interprétation de l'article 41 (ancien art. 18quinquies) de la loi du 22 juillet 1953 : notion de « procédure judiciaire » (2005)	140

	D. Caractère <i>intuitu personae</i> du représentant permanent (2006)	141
	E. Qualité du représentant permanent d'un cabinet de révision (2008)	142
	F. Qualité de gérant suppléant dans un cabinet de révision (2008)	144
	G. Possibilité pour un cabinet de révision d'avoir le choix entre deux représentants permanents (2009)	144
3.2.2.	Indépendance	145
	A. Notion de réseau à l'article 2, 8° de la loi coordonnée de 1953 (2008)	145
	B. Problèmes d'indépendance en ce qui concerne les actionnaires externes des sociétés de révision (2009)	153
3.2.3.	Secret professionnel	156
	A. Secret professionnel vis-à-vis de l'administration de la TVA (1998)	156
	B. Attitude du réviseur d'entreprises dans le cadre d'une enquête pénale (2004)	157
	C. Secret professionnel dans les relations entre un réviseur d'entreprises et un curateur (2005)	164
	D. Secret professionnel entre les membres d'un collège dans le cadre d'un mandat de commissaire exercé collégialement avec une personne ne possédant pas la qualité de réviseur d'entreprises (p. ex. un membre de la Cour des comptes) (2005)	165
	E. Secret professionnel du réviseur d'entreprises vis-à-vis de l'administration fiscale (2005)	165
	F. Secret professionnel du réviseur d'entreprises dans le cadre de l'article 877 du Code judiciaire (2007)	169
	G. Impact de l'éventuelle introduction anticipée de la Norme Internationale de Contrôle Qualité (ISQC 1) (2007)	170
	H. Secret professionnel des commissaires au sein des Organismes de Placement Collectif (OPC) (2007)	171
	I. Confidentialité des avis des juristes d'entreprise et pouvoirs d'investigation du réviseur d'entreprises (2007)	172
	J. Echange d'informations entre l'IRE et le Procureur général (2008)	172
	K. Présence et rôle d'un membre du Conseil de l'IRE lors de l'ouverture de documents scellés d'un réviseur d'entreprises (2008)	173
	L. Secret professionnel du réviseur d'entreprises et contacts avec les experts désignés par le tribunal (2008)	174
	M. Secret professionnel du réviseur d'entreprises et la déclaration de soupçon à la CTIF (2011)	175
3.2.4.	Honoraires	176
	A. Mention des honoraires complémentaires dans le rapport annuel (2000)	176

	B.	Délai de prescription de l'action en paiement des honoraires du réviseur d'entreprises (2001)	180
	C.	Caractère privilégié ou non des honoraires complémentaires dans une société en difficultés (2003)	180
3.2.5.	(In)compatibilités		181
	A.	Réviseur d'entreprises, conseiller d'un actionnaire (1988)	181
	B.	Exercice successivement du mandat de commissaire et de liquidateur au sein de la même société (2003)	182
	C.	Compatibilité avec le Code des sociétés d'un mandat de commissaire pour une durée de six ans auprès d'une entreprise publique (2004)	183
	D.	Mandat de liquidateur dans une ASBL (2004)	184
	E.	Possibilité pour un réviseur d'entreprises d'accepter la qualité de membre du conseil de surveillance d'une société européenne à structure duale (2005)	185
	F.	Possibilité pour un réviseur d'entreprises de siéger au sein d'un comité consultatif d'une fondation étrangère (2005)	186
	G.	Compatibilité du mandat d'administrateur provisoire attribué par la CBFA/OCM avec la profession de réviseur d'entreprises (2005)	186
	H.	Exercice de la profession par un réviseur d'entreprises sous contrat d'emploi à titre principal bénéficiant à titre accessoire d'un statut d'indépendant (2006)	187
	I.	Limitation ou non aux compétences du Conseil de l'IRE en matière de pouvoir d'injonction et de renvoi en discipline pour des mêmes faits reprochés à un réviseur d'entreprises (2006)	188
	J.	Représentation dans une société par un réviseur d'entreprises muni d'une procuration (2007)	189
	K.	Notion de « collègue des commissaires (indépendants l'un de l'autre) » (2008)	190
3.2.6.	Conflits d'intérêt		191
	A.	Application de l'article 523 du Code des sociétés et rapport à la plus prochaine assemblée générale (1997)	191
	B.	Application de l'article 524 du Code des sociétés concernant les conflits d'intérêts (1999)	192
	C.	Conflit d'intérêts: notion de conséquences patrimoniales (2001)	193
	D.	Conflit d'intérêts en cas de quasi-apport (2007)	193
	E.	Interdiction de confier des mandats de commissaire en location gérance (2007)	194
	F.	Activités qui, conformément à l'article 13, § 2, b) de la loi coordonnée de 1953, mettraient un réviseur d'entreprises dans une position d'administrateur de fait (2011)	195
3.2.7.	Nomination et fin du mandat		199
	A.	Organe de contrôle et d'administration d'une société coopérative (1988)	199

B.	Effets de l'acquisition « retardée » de la personnalité juridique sur la nomination du commissaire (1997)	199
C.	Application de la procédure devant le conseil d'entreprise relative à la nomination d'un réviseur d'entreprises, qui n'est pas commissaire de la société consolidante, pour le contrôle des comptes consolidés (2004)	200
D.	Publication de la nomination d'un commissaire n'ayant pas accepté un mandat de commissaire (2009)	201
E.	Nullité des travaux d'audit effectués à cause du caractère illicite d'un mandat de commissaire dès son origine (2011)	202
3.2.8.	Législation antiblanchiment : application de la législation anti-blanchiment au réviseur d'entreprises (2002)	204
3.2.9.	Peine disciplinaire de suspension : entrée en vigueur d'une peine disciplinaire de suspension applicable à un réviseur d'entreprises empêché ne pouvant exercer aucune activité révisoriale (2008)	205
3.2.10.	Valeur d'une lettre de confort/lettre de patronage (2012)	205

XIX

TABLE DES MATIERES

PARTIE 4	DROIT COMPTABLE ET DROIT DES COMPTES ANNUELS	207
4.1.	Questions	207
4.2.	Prolongation – Réduction de l'exercice	208
4.2.1.	Prolongation de l'exercice – entrée en vigueur de la décision (1988)	208
4.2.2.	Procédure d'incorporation des bénéficiaires en cours d'exercice dans le capital (2001)	208
4.3.	Fréquence des états semestriels (1989)	209
4.4.	Modification des comptes annuels après approbation	210
4.4.1.	Modification des comptes annuels après leur approbation (1991)	210
4.4.2.	Rapport de révision suite à la modification de comptes annuels approuvés (1995)	210
4.4.3.	Rectification des comptes annuels et prestations complémentaires à cet égard (2011)	212
4.5.	Calcul de l'actif net : application de l'article 616 du Code des sociétés (2007)	213
4.6.	Approbation de comptes annuels contestés (1999)	214
4.7.	Procédure d'alarme	215
4.7.1.	Application de l'article 633 du Code des sociétés (ancien art. 103 Lois Soc.) et subsides en capital (1994)	215
4.7.2.	Application de la procédure d'alarme (2000)	215
4.8.	Participations : application du nouvel article 515 <i>bis</i> du Code des sociétés comportant l'obligation de déclarer les participations importantes auprès de la société anonyme (2011)	217

4.9. Mission du réviseur d'entreprises en cas d'évaluation d'une créance
contre une société en difficultés lors de l'apport de cette créance au
capital de cette même société (2012)

219

XX

TABLE DES MATIERES

PARTIE 1^{RE}

DROIT DES SOCIETES



CHAPITRE 1^{ER}

APPORT EN NATURE

1.1. INTRODUCTION

1. Le rapport concernant l'apport en nature dans une SPRL, SCRL, SA, SCA et GIE (art. 218, 394, 444, 657 en 844 C. Soc.) constitue une des missions les plus importantes réservée aux réviseurs d'entreprises : bien que l'arrêté royal du 8 octobre 2008 ait apporté quelques modifications, plusieurs avis conservent toute leur pertinence.

1.2. QUESTIONS

1.2.1. Domaine d'application

A. Location-vente et apport en nature (1988, p. 142)

2. La Commission juridique a été interrogée sur le fait de savoir si le titulaire d'un contrat de location-vente pouvait apporter à une société anonyme des biens visés par le contrat.

3. La Commission juridique fait observer que l'article 444 du Code des sociétés (ancien art. 29, § 3 Lois Soc.) prescrit que l'apport en nature doit consister en des éléments d'actif, susceptibles d'évaluation économique. Dans le cas d'une location-vente, une telle évaluation ne pose aucun problème, mais il faudra stipuler clairement que ce ne sont pas les biens qui font l'objet de l'apport, mais les droits d'usage sur ces biens qui font l'objet d'un contrat de location ou d'une convention de location-vente.

4. Ces droits d'usage sont susceptibles d'évaluation économique et peuvent donc faire l'objet d'un apport. La Commission juridique estime qu'en fonction des clauses du contrat de location-vente, il s'impose d'obtenir l'accord écrit préalable du prêteur.

B. Apport et indivision (1990, p. 159)

5. L'ouverture d'une succession donne lieu à la copropriété entre trois héritiers (chacun pour un tiers) d'un bien immeuble. Il a été demandé à la Commission juridique s'il était possible d'envisager qu'un des copropriétaires fasse apport de sa part à une société.

6. La Commission juridique estime qu'aucun problème ne se pose dans les cas de copropriété ordinaire ou accidentelle. Le copropriétaire pourra parfaitement disposer de sa part abstraite dans la copropriété (1/3) et la grever de sûretés réelles (art. 577-2, § 4 C. civ.). Ce droit de disposition englobe le droit d'aliénation à titre onéreux (H. DE PAGE, *Traité élémentaire de droit civil belge*, V, Bruxelles, Bruylant, 1975, p. 1027, n° 1159) et donc aussi l'apport en société, qui consiste en une aliénation à une personne morale. Dans ce cas, la copropriété sera poursuivie par les deux personnes physiques et par la personne morale, jusqu'à ce qu'intervienne éventuellement la division en application de l'article 815 du Code civil.

7. La Commission juridique fait observer toutefois que cette analyse, valable pour la copropriété habituelle, ne s'applique pas nécessairement à tous les cas d'indivision. Il faudra donc dans chaque cas vérifier l'origine et la nature de l'indivision.

C. Apport d'un bien possédé en copropriété dans une société (1996, p. 236)

8. Selon le principe du droit civil, nul n'est tenu de rester en indivision (art. 815 C. civ.). Toutefois, il existe une procédure spécifique pour la sortie d'indivision et on ne peut présumer de l'issue de cette procédure lorsque celle-ci fait apparaître des difficultés entre les indivisaires. En conséquence, la Commission juridique estime que l'apport d'une part de copropriété à la constitution d'une société à forme commerciale, n'est possible que dans la mesure où tous les copropriétaires ont donné leur accord à cet apport.

1.2.2. Exécution de la mission

A. Possibilité pour un commissaire de renoncer à l'établissement d'un rapport relatif à un apport en nature (2001, p. 237)

9. Dans le cadre de la modification des normes relatives au contrôle des apports en nature, le Conseil de l'IRE s'interrogeait sur l'interprétation du point 1.3. des anciennes normes relatives au contrôle des apports et quasi-apports. Il s'est dirigé notamment vers la Commission juridique concernant la possibilité pour un commissaire de renoncer, pour un juste motif, à l'établissement d'un rapport relatif à un apport en nature ou quasi-apport réalisés conformément au Code des sociétés.

10. Le point 1.3. des anciennes normes (avant la modification) stipulait ce qui suit :

« Le commissaire est chargé de plein droit d'effectuer la mission de contrôle d'un apport en nature ou d'un quasi-apport, conformément au Code des sociétés. Toutefois, lorsqu'il existe un juste motif, le commissaire peut décliner la mission, auquel cas l'organe de gestion de la société pourra désigner spécialement un autre réviseur d'entreprises pour l'accomplir. »

11. La Commission juridique discerne deux aspects dans la question du Conseil :

1. Le commissaire peut-il ou non décliner la mission en rapport avec l'apport en nature ou le quasi-apport ?
2. La solution telle qu'elle est proposée dans la norme, à savoir une désignation spéciale d'un autre réviseur d'entreprises par l'organe de gestion, est-elle acceptable ?

a) Le commissaire peut-il décliner la mission ?

12. La Commission juridique rappelle que le commissaire est chargé de plein droit d'effectuer la mission de contrôle d'un apport en nature ou d'un quasi-apport, conformément au Code des sociétés. La Commission juridique est d'avis que, s'il existe des justes motifs, le commissaire doit décliner la mission. Il faut cependant ajouter qu'aucun juste motif n'est à proprement parler inscrit dans la loi belge. A défaut de définition légale, il faut naturellement partir du principe qu'il ne peut s'agir que de motifs graves et pas simplement de l'expression d'une volonté personnelle.

b) Désignation d'un autre réviseur d'entreprises par l'organe de gestion

13. Si le commissaire décline la mission, les normes prévoient qu'un autre réviseur d'entreprises sera spécialement désigné par l'organe de gestion de la société pour effectuer la mission. Certains membres de la Commission juridique remettent ce procédé en question, étant donné que la désignation par l'organe de gestion ne pourrait être utilisée qu'en l'absence de tout commissaire. Selon eux, la désignation par l'organe de gestion ne serait pas possible s'il y a un commissaire, mais qu'il ne souhaite pas effectuer la mission. Ils renvoient à l'article 131 du Code des sociétés ainsi conçu : « *A défaut de commissaires, ou lorsque tous les commissaires se trouvent dans l'impossibilité d'exercer leurs fonctions, il est immédiatement pourvu à leur nomination ou à leur remplacement. A défaut, le président du tribunal de commerce, siégeant comme en référé, sur requête de tout intéressé, nomme un réviseur d'entreprises dont il fixe l'émolument et qui est chargé d'exercer les fonctions de commissaire jusqu'à ce qu'il ait été pourvu régulièrement à sa nomination ou à son remplacement. (...)* ». Selon eux, le texte de cet article est clair : si le commissaire ne peut exercer ses fonctions pour un juste motif, il doit être remplacé. Il est censé ne plus être en fonction. Dès lors, il faut pourvoir à son remplacement, ce qui implique qu'un autre commissaire est de nouveau désigné pour une période de trois ans.

14. D'autres membres de la Commission juridique se posent en revanche la question de savoir si l'article 131 susmentionné doit être appliqué dans le cas visé au point 1.3. des normes de révision de l'IRE. Ils sont d'avis que cette technique n'est pas contraire au Code des sociétés. Selon eux, le commissaire n'est pas dans la possibilité d'agir parce qu'il a un juste motif.

15. Etant donné que, dans de telles circonstances, il faut partir du principe qu'il n'y a plus aucun commissaire, il est parfaitement possible de désigner, par le biais de l'organe de gestion, un autre réviseur d'entreprises qui n'exercera cependant pas la fonction de commissaire.

c) Solutions éventuelles

16. La Commission juridique constate qu'au fond, il est impossible d'adopter un point de vue unanime concernant les deux points précédents.

17. A défaut d'une disposition légale claire, la Commission juridique ne peut que proposer des solutions pratiques. Aucune des possibilités ci-après ne donne cependant de réponse parfaite à la problématique. Les éventuelles solutions sont :

- La désignation par l'assemblée générale d'un deuxième commissaire pour qu'un collège soit formé, l'autre réviseur d'entreprises signant seul le rapport de contrôle. Se pose ici la problématique de consultation du conseil d'entreprise ;
- L'assemblée générale peut aussi procéder à la désignation d'un commissaire suppléant ;
- En outre, le commissaire pourrait démissionner pour raisons personnelles graves. Dans cette situation, un nouveau commissaire devrait alors être désigné, avec toutes les conséquences que cela entraîne en ce qui concerne la durée du mandat et, en particulier, en ce qui concerne la consultation du conseil d'entreprise ;
- La disposition reprise au point 1.3. des anciennes normes relatives au contrôle des apports ou quasi-apports ⁽¹⁾ pourrait être appliquée ;
- Le président du tribunal de commerce pourrait nommer un commissaire.

B. Possibilité de dérogation à l'obligation d'établir un rapport sur l'apport en nature dans le cadre d'une scission partielle d'un cabinet de révision (2009, p. 78)

18. Un réviseur d'entreprises soumet la problématique suivante. Lors d'une scission partielle, il faut en principe également établir un rapport sur l'apport en nature.

19. Etant donné que, dans le cas d'une scission partielle d'un cabinet de révision, le bilan ne sera pas scindé partiellement mais seuls les mandats seront cédés, un rapport sur l'apport en nature ne semble pas nécessaire. En effet, la clientèle n'est pas imputée au bilan du cabinet de révision et, étant donné que dans le cadre d'un apport partiel, l'apport est réalisé à la valeur comptable, il n'est pas question ici de valeur comptable.

20. Dans les premiers commentaires sur la mission du réviseur relatifs au nouveau régime des fusions et scissions de sociétés parus dans le Bulletin d'Information de l'IRE n° 7-93, point 6.3. à la page 10, il est prévu que : « *Si tous les actionnaires ou associés et tous les porteurs de titres conférant un droit de vote à l'assemblée générale, sont présents et renoncent à l'application des articles de la loi imposant un rapport de l'organe d'administration ainsi qu'un rapport du commissaire-réviseur, réviseur d'entreprises ou expert-comptable sur le projet de scission, ces rapports ne sont pas requis. (...). L'ordre du jour de l'assemblée mentionnera l'intention de la société de faire usage de cette exonération. L'exonération porte sur la discussion du projet de scission. Elle ne porte ni sur l'élaboration du projet de scission lui-même ni sur l'application des articles 29bis ou 34 selon le cas, à savoir, le rapport des administrateurs ou fondateurs sur les apports en nature ainsi que le rapport d'un réviseur d'entreprises sur ce même objet.* ».

⁽¹⁾ L'ancien point 1.3. des normes précitées stipulait la suivante : « *Le commissaire est chargé de plein droit d'effectuer la mission de contrôle d'un apport en nature ou d'un quasi-apport, conformément aux lois sur les sociétés. Toutefois, lorsqu'il existe un juste motif, le commissaire-réviseur peut décliner la mission, auquel cas l'organe d'administration de l'entreprise pourra désigner spécialement un autre réviseur d'entreprises pour l'accomplir.* ».

21. Ce point de vue est partagé par la doctrine qui estime que, contrairement au rapport de l'organe de gestion et au rapport de révision du commissaire, du réviseur d'entreprises ou de l'expert-comptable externe sur la scission, il ne peut pas être renoncé au rapport de révision sur l'apport en nature (T. TILQUIN, *Traité des fusions et scissions*, Bruxelles, Kluwer Editions Juridiques Belgique, 1993, n° 261, p. 193) étant donné que la finalité et sa portée sont différentes. Le rapport de révision sur l'apport en nature a, en effet, trait à la constitution du capital et à la protection des créanciers (cf. H. BRAECKMANS, « *Fusies en splitsingen (eerste deel)* », *R.W.* 1993-94, n° 67, p. 1443 ; Ph. ERNST et J. VERSTRAELEN, *Reorganisatie van vennootschappen. Fusie, (partiële) splitsing, inbreng van bedrijfstak of van algemeenheid*, Mechelen, Ced. Samsom, 2002, p. 165 ; K. BYTTEBIER, *Fusies en overnames*, Brugge, la Chartre, 2006, n° 143, p. 85).

22. L'analogie existant entre scissions partielle et ordinaire (art. 730, alinéa 2 C. Soc.) – reconnue par une majorité de la doctrine – et plus particulièrement en raison du risque de ne pas respecter la législation relative aux sociétés, mieux vaudra par conséquent, pour toute sécurité, établir un rapport de révision sur l'apport en nature (cf. R. VAN BOVEN et E. VANDERSTAPPEN, « La scission partielle : analyse de quelques points incertains du droit des entreprises » in *Les missions légales les plus courantes du Code des sociétés – Pouvoirs individuels d'investigation et de contrôle des associés – Dissolution et liquidation – Transformation – Fusion/scission*, Brugge, la Chartre, 2007, p. 541-542) concernant toutes les sociétés impliquées dans la scission partielle et ce, quelle que soit la nature des éléments cédés ou apportés.

23. Cette nécessité d'établir un rapport sur l'apport en nature découle d'une application conséquente des règles de scission (cf. également H. DE WULF, « *Partiële splitsing* », *Acc&Bedr.* 2002, éd. 4, p. 13, n° 35).

24. Sur proposition de la Commission juridique, le Conseil de l'IRE estime qu'il n'existe aucune raison de traiter une scission partielle différemment d'une scission ordinaire.

25. Dès lors, les dispositions prévues au Code des sociétés concernant les scissions sont également applicables aux scissions partielles.

26. La loi du 8 janvier 2012 modifiant le Code des sociétés, à la suite de la directive 2009/109/CE en ce qui concerne les obligations en matière de rapports et de documentation en cas de fusion et de scission précise que le rapport de révision sur l'apport en nature renaît – en principe s'il n'est pas requis de rapport de révision sur la scission, notamment lorsque tous les associés y renoncent. Autrement dit, il faut *a priori* soit le rapport de révision sur l'apport en nature (sauf les exception spécifiques en la matière), soit le rapport de révision sur la scission ⁽²⁾.

⁽²⁾ IRE, Communication 2012/04, p. 7.

1.2.3. Versement : modalités

A. Parts représentatives aussi bien d'un apport en numéraire que d'un apport en nature (1993, p. 182)

27. En matière de constitution d'une SPRL, l'article 223, 1° du Code de sociétés (ancien art. 120, 5° Lois Soc.) impose que chacune des parts souscrites en numéraire soit libérée d'un cinquième au moins. Un réviseur d'entreprises s'interroge sur la licéité d'un apport en nature pour une valeur de 12.500 EUR, l'apport en numéraire à concurrence de 6.000 EUR étant remis à une date ultérieure.

28. La Commission juridique estime que l'opération est parfaitement valable puisque le point 2 du même article prévoit expressément, du point de vue de l'associé, qui fait l'apport en nature, que les parts sociales peuvent être représentatives d'une partie de l'apport en nature comme d'une partie de l'apport en numéraire.

29. La Commission juridique tient à souligner que dans une SPRL, par opposition à une SA, les parts sociales ou parties de parts sociales correspondantes à des apports en nature, doivent en tout cas être libérées entièrement (art. 223, 2° C. Soc.).

B. Apport d'une créance par tranches (1997, p. 239)

30. Une société anonyme envisage de procéder à une augmentation de capital par apport d'une créance pour un montant de 250.000 EUR. Lors de cet apport en nature, le capital serait augmenté dans une première phase de 125.000 EUR, dont 62.500 EUR entièrement libérés. Ce n'est que dans une deuxième étape que le capital serait entièrement libéré à concurrence de la deuxième tranche de la créance.

31. La question a été posée de savoir si le procédé était licite à la lumière du Code des sociétés.

32. A ce propos, la Commission juridique rappelle l'article 448 du Code des sociétés (ancien art. 29, § 2 Lois Soc.) qui prévoit la possibilité d'une libération partielle de chaque action correspondant partiellement ou en totalité à un apport en nature, pour autant que le quart au moins soit libéré. Dans le cas d'un apport de créance, il faut cependant présumer que la créance a été « promise » en tant que telle à la société et qu'elle ne pourra dès lors être remboursée dans l'intervalle. Elle se trouve en quelque sorte « gelée » au bénéfice de la société. Dès l'instant où la créance a été apportée, elle cesse d'être exigible ; et partant de la compensation pour des tranches ultérieures se trouve exclue. Il faudra bien entendu être attentif à l'évaluation de la créance.

33. Par ailleurs, la Commission juridique souligne que le rapport du réviseur d'entreprises n'est requis qu'au moment de l'augmentation de capital par acte notarié. La libération ultérieure n'impose plus de formalité. Enfin la Commission juridique estime qu'il est opportun que le rapport révisoral attire l'attention sur le rapport partiel de la libération.

C. Constitution d'une SPRL au moyen d'un apport en nature (2002, p. 201)

34. Un réviseur d'entreprises demande à la Commission juridique si, dans le cas de la constitution d'une SPRL dans laquelle le capital souscrit s'élève à 18.600 EUR – apport en nature d'une valeur équivalent à 6.465 EUR rémunéré par 100 parts représentant chacune 6.465/18.600ièmes du capital – un apport complémentaire en numéraire est néanmoins nécessaire quoique le capital minimum libéré de 6.200 EUR lors de la constitution d'une SPRL soit dépassé.

35. L'article 223 du Code des sociétés stipule en rapport avec la constitution d'une SPRL :

« Dès la constitution de la société, le capital doit être libéré à concurrence de 6.200 EUR au moins.

En outre :

1° chaque part souscrite en numéraire doit être libérée d'un cinquième au moins ;

2° les parts sociales ou parties de parts sociales correspondant à des apports en nature doivent être entièrement libérées. »

36. Lors de la constitution d'une SA, il faut par contre, conformément à l'article 586 du Code des sociétés que :

« Chaque action correspondant à un apport en numéraire et chaque action correspondant en tout ou en partie à un apport en nature doivent être libérées d'un quart.

Sans préjudice de l'alinéa 1^{er} les actions correspondant en tout ou en partie à des apports en nature doivent être entièrement libérées dans un délai de cinq ans à dater de la décision d'augmenter le capital. »

37. Lors de la constitution d'une SPRL, un minimum de 6.200 EUR doit être versé, avec au moins 1/5 sur chaque action en numéraire et 100 % sur chaque action en nature. Lors de la constitution d'une SA, en revanche, le minimum qui doit être versé est de 61.500 EUR et 1/4 sur chaque action.

38. Par conséquent, la Commission juridique est d'avis dans le cas concret qu'un cinquième des 12.135 EUR (apport en numéraire) et la totalité des 6.465 EUR (apport en nature) doivent être immédiatement libérés. Un apport complémentaire en numéraire est, par conséquent, nécessaire.

39. La Commission juridique attire par ailleurs l'attention sur les obligations et la responsabilité des fondateurs d'une SPRL (art. 229 C. Soc.), entre autres la rédaction d'un plan financier (art. 215 C. Soc.) et la dissolution judiciaire de la société par tout intéressé pour non-exécution de l'obligation de libération sur la base de l'article 45 du Code des sociétés.

D. Libération du capital par compensation avec un compte courant (2003, p. 70)

40. Un réviseur d'entreprises a soumis à la Commission juridique la question suivante. Une personne physique détient une créance à l'encontre d'une société dont elle est l'actionnaire principal. Elle souhaite transformer une partie de sa créance en capital. Pour cela, la société rembourse une partie de la créance à la personne physique avec laquelle cette dernière souscrit à une augmentation en capital en numéraire qui est libérée à concurrence d'un quart. Le solde de l'augmentation du capital est, par la suite, libéré par une prise en charge (partielle) de la créance.

41. Le confrère souhaite savoir de la Commission juridique si ce procédé constitue une infraction au Code des sociétés (contournement de la procédure d'apport en nature).

42. En vertu du droit civil, une compensation de dettes est de droit entre deux dettes liquides et exigibles qui ont chacune pour objet une somme d'argent. Celle-ci s'applique dès que les dettes existent en même temps et pour des montants réciproques (art. 1289, 1290 et 1291 C. civ.).

43. La question est donc de savoir si la libération par compensation avec une créance sur la société par l'organe de gestion peut être reconnue comme réellement effectuée de la façon prescrite. L'organe de gestion est d'ailleurs pénalement responsable du respect de ces dispositions (art. 347, 3° C. Soc. (SPRL) ou art. 648, 5° C. Soc. (SA)).

44. En général, la jurisprudence accepte la compensation de plein droit entre l'obligation de libération de l'actionnaire et une créance que ce dernier détient à l'encontre de la société (M. WYCKAERT, *Kapitaal in N.V. en B.V.B.A.*, Kalmthout, Biblo, 1995, p. 333 et s. ; H. OLIVIER, *Vademecum de l'administrateur de société anonyme*, Bruxelles, Creadif, 1996, p. 73, n° 119).

45. La Commission juridique rappelle qu'il est incontestable que dans la mesure où plusieurs dettes sont certaines, liquides et exigibles, une compensation peut avoir lieu⁽³⁾.

46. La libération d'une action qui a lieu par compensation avec une créance ne modifie pas la nature de l'opération pour en faire un apport en nature (M. WYCKAERT, *o.c.*, p. 335).

47. La compensation de dettes a seulement lieu pour la partie commune du montant des créances réciproques, ce qui suppose que le montant de la créance de l'actionnaire corresponde au moins au montant à verser.

⁽³⁾ IRE, *Rapp. annuel*, 1999, p. 217.

48. Il est certainement inacceptable que la totalité ou une partie de la libération ait lieu par l'augmentation du solde débiteur du compte courant ou sans tenir compte d'un autre compte courant qui ferait apparaître un solde débiteur ⁽⁴⁾.

49. Un jugement du Tribunal de commerce de Gent du 29 janvier 1996 (*RW*, 1997-98, p. 1337) affirme que les dispositions du Code des sociétés relatives à la libération du capital ne sont pas seulement de forme, mais également substantielles et visent à garantir des moyens effectifs pour l'exercice des activités de la société.

50. La Commission juridique conclut que la libération du capital par compensation de dettes avec une créance mérite une attention particulière parce que, dans un grand nombre de cas, celle-ci est incertaine. Cette libération par compensation n'est pas explicitement interdite par le Code des sociétés et ne constitue donc pas une infraction au Code, pour autant qu'il n'y ait pas de simulation ou de fraude.

51. En ce qui concerne la première partie de la procédure, la Commission juridique est d'avis que le paiement partiel de la créance par la société est acceptable si la société est en mesure de rembourser ce montant. Ceci ne serait par contre pas acceptable et serait donc vraisemblablement contraire au Code des sociétés si la société procède à des paiements qui sont susceptibles d'être considérés comme des prêts anormaux. Dans ce cas, on devra y déceler une simulation.

⁽⁴⁾ Cf. l'avis susmentionné dans le *Rapport annuel*, 1999.

CHAPITRE 2

QUASI-APPORT

2.1. INTRODUCTION

52. Dans certaines conditions, le contrôle révisoral a été imposé lors de l'acquisition par une SA, SPRL, SCRL et SCA d'éléments d'actif appartenant aux actionnaires, aux associés, aux gérants ou aux administrateurs signés l'acte constitutif dans les deux ans de la constitution.

2.2. QUESTIONS

2.2.1. Domaine d'application

A. Quasi-apport de biens immeubles faisant l'objet d'une saisie (1988, p. 143)

53. Un réviseur d'entreprises a été confronté à un quasi-apport d'un bien immeuble qui avait fait l'objet non seulement d'une saisie conservatoire, mais aussi d'une saisie-exécution.

54. Après analyse du cas, la Commission juridique est arrivée à la conclusion qu'une telle vente est valable et donc possible. Le législateur n'a pas retenu la sanction de la nullité⁽¹⁾. Toutefois, l'opération ne sera pas opposable aux créanciers inscrits, ni à ceux qui ont fait transcrire un commandement ou un exploit de saisie conservatoire ou de saisie-exécution (art. 1444, 1575 et 1577 C. jud.). Il s'ensuit que les créanciers peuvent poursuivre leur procédure de saisie et requérir l'aliénation de l'immeuble. Le créancier saisissant qui emporte l'adjudication devient le propriétaire de l'immeuble, sans devoir tenir compte de la société qui a bénéficié de l'apport. Il va sans dire que pour un apport ou une cession de ce type, l'évaluation devra se faire avec une prudence extrême. La Commission juridique n'a pas abordé les aspects liés à la technique de contrôle, ceux-ci ne relevant pas de sa compétence.

B. Champ d'application de l'article 445 du Code des sociétés (ancien art. 29quater Lois Soc.) (1989, p. 155)

55. Un réviseur d'entreprises a soumis à la Commission juridique une situation concrète très complexe en se demandant si celle-ci entrait dans le champ d'application de l'article 445 du Code des sociétés.

56. Une société D est une sous-filiale d'une société A, les deux sociétés étant de droit belge. Mais la société A détient aussi une participation à 100 % dans une SA de droit français, F. Un mois après l'acquisition des parts de la société française F par A, D reprend les parts de A dans F. Du point de vue juridique, il y a donc une convention entre les sociétés A et D, ayant pour objet les actions de la société F.

⁽¹⁾ Cf. CHABOT-LEONARD, D., *Saisies conservatoires et saisies-exécutions*, Bruxelles, Bruylant, 1979, p. 307.

57. La question est dès lors de savoir si une participation indirecte de la grand-mère dans la sous-filiale, qui n'est toutefois pas actionnaire direct, relève du champ d'application de l'article 445 du Code des sociétés.

58. La Commission juridique a fait abstraction des autres conditions prévues dans l'article précité, pour se limiter à la question telle que formulée. Après examen, elle est arrivée à la conclusion qu'il y a lieu d'interpréter restrictivement l'article 445, et donc aussi le terme « actionnaire » qu'il contient. Dans le cas soumis, A n'est pas actionnaire de la société D : A est actionnaire de B, actionnaire de C, qui à son tour est actionnaire de D. Il en résulte qu'il n'y a pas application de la procédure relative aux quasi-apports.

C. Quasi-apport d'une universalité négative (1990, p.156)

59. La Commission juridique a été saisie d'une question complexe concernant le champ d'application des articles 220 et 445 du Code des sociétés (anciens art. 29^{quater} et 120^{quater} Lois Soc.). Il est fait apport à une SPRL de constitution récente, d'une universalité dont le passif du bilan excède l'actif. A première vue, la société ne paie rien pour une telle acquisition. On se demandera cependant s'il n'y a pas une rémunération « pour une contre-valeur au moins égale à un dixième du capital souscrit », comme le prévoient les dispositions précitées.

60. La Commission juridique estime qu'une telle universalité ne pourrait faire l'objet d'un apport en nature : un apport sans valeur ne saurait en effet être considéré comme une souscription valable au capital (Cass., 10 mars 1978, *R.P.S.*, 1979, p. 41).

61. Toutefois, dans cette hypothèse il s'agit d'une cession (quasi-apport) assortie d'une rémunération spécifique en contrepartie : l'acquéreur s'engage à acquitter l'ensemble des dettes y compris pour la partie qui dépasse le total de l'actif. Certains considèrent qu'on ne devrait pas considérer ici la reprise des dettes comme la rémunération visée aux articles 220 et 445 du Code des sociétés, une telle transaction, qui peut englober des éléments actif considérables, échappant à tout contrôle. Telle n'a pas été, incontestablement, l'intention du législateur qui a voulu précisément soumettre à contrôle un certain nombre de transactions réalisées sous forme de quasi-apport.

62. La Commission juridique a par ailleurs précisé la base de calcul pour le seuil des 10 % du capital visé aux articles 220 et 445 du Code des sociétés. Elle estime que le Code des sociétés fait clairement référence à la « contre-valeur » (*vergoeding* dans le texte néerlandais). Si le passif est de 100 et l'actif de 80 (avec reprise des dettes à concurrence de 20), il faut comparer $80 + 20 = 100$ aux 10 % du capital souscrit pour conclure à l'application éventuelle de la procédure du quasi-apport. Cette analyse peut être comparée à celle pratiquée pour les droits d'enregistrement applicables en cas d'apport de biens grevés de sûretés (l'apport dit mixte, cf. *Rapp. annuel*, 1983, p. 43). Si ce n'est pas uniquement le bien, mais aussi la dette qui est cédée, la contre-valeur de l'apport consistera partiellement en l'attribution d'actions (0,5 % de droits d'enregistrement)

et partiellement en la reprise d'une dette (12,5 % de droits d'enregistrement lorsque la dette porte sur un bien immobilier) (*cf.* pour une analyse plus profonde L. WEYTS, *Notarieel fiscaal recht*, I, Anvers, Kluwer, 1989, p. 231-233, n° 261 et s.).

63. La reprise de dettes fait donc également partie de la contre-valeur et fera partie de l'assiette utilisée pour le calcul des droits d'enregistrement.

D. Curateur et quasi-apport (1994, p. 196)

64. La question a été posée de savoir dans quelle mesure il y a lieu de se conformer à la procédure prévue à l'article 445 du Code des sociétés (ancien art. 29^{quater} Lois Soc.) des sociétés lorsque le curateur d'une entreprise en faillite cède les éléments de patrimoine de la société à une société nouvelle constituée, qui a les mêmes actionnaires que ceux de la société faillite.

65. Selon la Commission juridique, il ne faut pas perdre de vue l'intention du législateur à propos de cet article 445, à savoir éviter qu'une personne ayant signé l'acte constitutif, ou un actionnaire n'abuse de sa position privilégiée pour faire acheter par la société un bien dont il est propriétaire à un prix trop élevé et de contourner par ce biais les contrôles prévus à l'article 444 du Code des sociétés (ancien art. 29^{bis} Lois Soc.) sur les apports ne consistant pas en numéraire (*Doc. parl.*, Ch. repr., 1979-1980, n° 388-1, p. 14).

66. Ce « conflit d'intérêts » ne peut trouver son origine que dans le chef d'un comparant à l'acte de constitution, un administrateur ou un actionnaire.

67. Puisque le curateur n'agit nullement en une de ces qualités, il ne saurait être question d'un conflit d'intérêts et il n'y a donc pas lieu de suivre la procédure prévue pour le quasi-apport.

68. Un argument contraire peut cependant être invoqué selon lequel le but des rapports requis par l'article 445 du Code des sociétés et de mettre à la disposition des tiers une information correcte sur les éléments de patrimoine de l'entreprise qui s'installe. Etant donné que ce raisonnement ne paraît cependant pas avoir été décisif lors de l'élaboration de l'article 445, cette position semble avoir une valeur secondaire.

E. Apport mixte (1998, p. 209)

69. La question concerne l'apport d'un bien immobilier ; le même jour, intervient une vente du fonds de commerce et d'un autre bien immobilier.

70. La question est posée de savoir si on peut réaliser un quasi-apport le jour de la constitution de la société, en tenant compte de l'acquisition reportée de la personnalité juridique de la société.

71. La réponse suivante a été fournie :

72. Vous tirez comme argument de l'acquisition retardée de la personnalité juridique d'une société à forme commerciale que celle-ci ne pourrait réunir son assemblée générale avant l'acquisition de la personnalité juridique. La Commission juridique est consciente du fait que cette interprétation est celle qui fut retenue notamment par le notaire F. BOUCKAERT (F. BOUCKAERT et J. VERSTAPPEN, « Quelques conséquences importantes pour la pratique notariale, de l'acquisition retardée de la personnalité juridique par les sociétés », *T. Not.*, 1996, p. 456). Toutefois, la Commission juridique ne partage pas ce point de vue. S'appuyant sur l'ancien article 1843 du Code civil abrogé par l'article 16 de la loi du 7 mai 1999 contenant le Code des sociétés, au terme duquel on ne peut nier que la société existe effectivement depuis la date de sa constitution, la Commission juridique considère que les associés sont parfaitement en droit de prendre toutes les mesures relatives à l'organisation et à la gestion de ce patrimoine indivis et que la société peut avoir des organes fonctionnant sur base purement contractuelle avant même que la personnalité juridique ne soit acquise.

73. Dans ce contexte, la Commission juridique estime qu'il n'existe pas de différence entre la situation nouvelle et celle qui existait avant la loi de 1995 en ce qui concerne l'acquisition par la société nouvellement constituée d'un bien appartenant à un des fondateurs dès la constitution de la société. Ceci signifie évidemment que toutes les conditions prévues par l'article 445 du Code de sociétés (ancien art. 29^{quater} Lois Soc.) continuent à être respectées, à savoir les conditions formelles avant la réalisation de l'opération et les conditions substantielles de divisibilité de l'acquisition, lorsque l'apport en nature et le quasi-apport sont plus au moins liées économiquement.

74. Lorsque la société doit acquérir un ensemble de biens dont la divisibilité peut être mise en cause, la Commission juridique a considéré par le passé qu'il ne fallait y voir qu'une seule opération d'apport en nature dont la rémunération est constituée par des actions de la société et par une soulte en espèce constitutive d'avantages particuliers accordés aux apporteurs et contribuant à la rémunération effective des apports.

F. Application de la procédure de quasi-apport (1999, p. 216)

75. Trois personnes constituant une association de fait, ont chacune séparément créé une SPRL d'une personne. Ces trois SPRL constituent ensemble une SCRL, dont elles sont à la fois actionnaires et administrateurs. Cette SCRL fait l'objet d'un apport en matériel appartenant à l'association de fait. Faut-il dans ce cas appliquer la procédure d'un quasi-apport, ces trois personnes étant en fait (par le biais de leur SPRL d'une personne et par l'association de fait) des parties intéressées ?

76. La Commission juridique estime que l'article 220 du Code des sociétés (ancien art. 120^{quater} Lois Soc.) concernant la procédure du quasi-apport est d'application stricte. L'article n'évoque que l'application de la procédure en cas d'acquisition par la société d'un élément de patrimoine appartenant à un fondateur, un gérant ou un associé.

En l'occurrence, il ne s'agit ni d'un fondateur, ni d'un gérant ou un associé, si bien qu'il n'y a pas lieu d'appliquer la procédure prévue à l'article 220.

G. Quasi-apport d'une universalité négative (1999, p. 217)

77. La question est posée de savoir dans quelle mesure la rémunération en contrepartie du quasi-apport d'une universalité négative peut consister en une créance de la société sur le gérant-cédant.

78. D'abord, la Commission juridique rappelle que l'opération d'apport en nature d'une universalité négative n'est pas possible, en l'absence d'une rémunération. Dans le cas d'un quasi-apport, la Commission juridique estime que l'opération est possible, pour autant que la société y ait un intérêt. Il est en effet assez inhabituel que le prix payé par la société pour une acquisition consiste en une créance sur le vendeur. Le réviseur d'entreprises fera donc preuve de prudence. Il y a lieu, par ailleurs, de vérifier dans quelle mesure il pourrait s'agir en l'occurrence du délit d'abus de biens sociaux.

2.2.2. Exception : la notion d'« acquisition dans le cadre des opérations courantes de la société » dans le contexte d'un quasi-apport (2005, p. 117)

79. Un réviseur d'entreprises pose à la Commission juridique la question de savoir si la reprise de contrats de leasing en cours dans le cadre du passage d'une activité commerciale en personne physique à une société nouvellement créée peut être considérée comme un cas d'application de l'exception d'acquisition dans le cadre des opérations courantes d'une société dans le contexte d'un quasi-apport, telle que prévue par le Code des sociétés.

80. Sur proposition de la Commission juridique, le Conseil de l'IRE tient tout d'abord à rappeler ce qui suit :

1. la procédure de quasi-apport s'applique aux « acquisitions » et pas seulement aux « achats » ; la notion d'acquisition est beaucoup plus large que celle d'achat ;
2. un transfert de contrats de leasing ne peut pas être considéré comme une acquisition relevant des opérations courantes de la société ;
3. en Belgique, comme dans la plupart des Etats membres de l'UE, le leasing est appréhendé du point de vue du « propriétaire économique » ;
4. pourquoi établirait-on une distinction entre, d'une part, une acquisition d'actifs en pleine propriété grevée d'emprunts et, d'autre part, une acquisition d'actifs financée par un contrat de leasing.

81. Dans le cas présent, la dernière observation est déterminante aux yeux du Conseil de l'IRE. La *ratio legis* des dispositions légales en matière de quasi-apport qui découlent de la Deuxième Directive européenne de droit des sociétés est d'éviter que le capital ne soit entamé. En outre, la violation de ces dispositions est sanctionnée pénalement (art. 345, 2° et 4° (SPRL), art. 433, 1° et 2° (SCRL) et art. 647, 2° et 4° (SA) C. Soc.).

82. Le Conseil de l'IRE déduit de ce qui précède qu'une interprétation limitative de la notion d'« acquisition dans le cadre des opérations courantes de la société » dans le contexte d'un quasi-apport est nécessaire et que la procédure de quasi-apport prescrite par le Code des sociétés s'applique dès lors à la reprise de contrats de leasing en cours dans le cadre du passage d'une activité commerciale en nom propre à une société nouvellement créée.



CHAPITRE 3

COMMISSAIRE

3.1. INTRODUCTION

83. Le mandat de commissaire est la mission par excellence qui a été confiée au réviseur d'entreprises. En 2001, les Lois des sociétés ont été codifiées par le Code des sociétés. Suite à la division des anciennes dispositions des lois coordonnées sur les sociétés en plusieurs articles de ce Code, plusieurs questions se posent sur le domaine d'application. La loi du 2 mai 2002 a rendu obligatoire le mandat de commissaire dans les très grandes ASBL.

22

COMMISSAIRE

3.2. QUESTIONS

3.2.1. Domaine d'application

A. *Critères relatifs à la désignation du commissaire (2001, p. 106)*

Problématique

84. La Commission juridique a reçu une question d'un réviseur d'entreprises qui portait sur les divergences entre l'article 64, § 2, des lois coordonnées sur les sociétés commerciales et l'article 141, 2° du Code des sociétés.

85. Le texte de l'article 64, § 2, des lois coordonnées sur les sociétés commerciales prévoyait une dérogation à l'obligation de nommer un commissaire pour les sociétés qui, *pour le dernier exercice clôturé*, répondent aux critères de taille des petites entreprises.

86. Le nouvel article 141, 2° du Code des sociétés se contente de rendre le chapitre relatif au contrôle des comptes annuels non applicable aux petites sociétés au sens de l'article 15 du Code des sociétés. L'article 15, § 2 maintient la catégorie de petite (ou de grande) société au cours de l'exercice qui suit celui du franchissement des critères. Donc si pour l'année 2000 une société est petite et si elle franchit les seuils en 2001, elle est toujours considérée fin 2001 comme petite et, en toute logique, l'assemblée générale tenue en 2002 ne doit toujours pas nommer de commissaire alors que sous l'ancienne législation elle devait le faire.

87. La Commission juridique a examiné cette question en rappelant d'abord les critères relatifs à la désignation du commissaire avant et après le 6 février 2001, date de l'entrée en vigueur du Code des sociétés.

Evaluation

a) Avant le 6 février 2001

88. Avant le 6 février 2001, date d'entrée en vigueur du Code des sociétés et de son arrêté d'exécution, les conditions déterminant si une société devait procéder à la désignation d'un commissaire résidaient dans les lois coordonnées sur les sociétés commerciales (art. 64), à l'article 12, § 2 de la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises ainsi que dans les articles 11 et 12 de l'arrêté royal du 12 septembre 1983 portant exécution de la loi du 17 juillet 1975.

89. Il résultait de ces dispositions que les sociétés qui, pour le dernier exercice clôturé⁽¹⁾ (art. 64, § 2), dépassaient deux des trois limites énoncées à l'article 12, § 2 de la loi comptable ou occupaient en moyenne annuelle plus de cent travailleurs, étaient tenues de nommer un ou plusieurs commissaires, les limites en question (chiffre d'affaires, total du bilan et personnel moyen employé) étant calculées pour chaque société individuellement sauf dans le cas des sociétés faisant partie d'un groupe tenu d'établir et de publier des comptes consolidés, des sociétés de portefeuille et des sociétés cotées où il s'imposait de procéder au calcul sur une base consolidée et mondiale (art. 64, § 3)⁽²⁾.

• Exemple 1

90. Clôture de l'exercice 2000 (et des années précédentes): société ne dépasse pas deux des trois critères :

- pas de commissaire à désigner au cours de l'assemblée générale qui aura lieu en 2001.
- pas de rapport de gestion et schéma abrégé pour l'exercice 2000.

91. Clôture de l'exercice 2001 : société dépasse deux des trois critères :

- commissaire à désigner au cours de l'assemblée générale qui aura lieu en 2002 (art. 64, § 2 des lois coordonnées sur les sociétés commerciales). Le commissaire est nommé pour un terme de trois ans renouvelable. Cela signifie que le commissaire

⁽¹⁾ Il était ainsi dérogé implicitement mais certainement – et pour ce qui concerne uniquement la désignation du commissaire et non le schéma (art. 12, § 1^{er} de la loi comptable) et le rapport de gestion (art. 80, al. 3 des lois coordonnées sur les sociétés commerciales) – aux modalités prévues à l'article 11, § 2 de l'arrêté royal du 12 septembre 1983 en vertu duquel notamment « lorsque pour l'exercice précédent, l'entreprise n'a pas dépassé les critères prévus à l'article 12, § 2 de la loi, elle est autorisée à prolonger l'application du régime prévu par l'article 12, pendant l'exercice et même si, pour cet exercice, elle ne répond plus aux critères imposés. ».

⁽²⁾ Sur la genèse et les conséquences de cette disposition, cf. notamment les avis émis par le Conseil supérieur du Revisorat d'entreprises et de l'Expertise comptable le 14 juillet 1994 (CSRE, Rapport 1993-1994, p. 33) et le 11 avril 1996 (CSRE, Rapport 1996, p. 19).

est appelé à faire rapport sur trois comptes annuels successifs, sur trois exercices sociaux ⁽³⁾ ; le fait pour la société de répondre ultérieurement à nouveau aux critères de l'article 12, § 2 de la loi comptable ne constituant pas un juste motif justifiant la révocation du commissaire ⁽⁴⁾.

→ pas de rapport de gestion et schéma abrégé pour l'exercice 2001 (art. 11, § 2, al. 1^{er} de l'A.R. du 12 septembre 1983).

92. Clôture de l'exercice 2002 : société dépasse deux des trois critères :

→ le commissaire restera en place en 2003 (*cf. supra*).

→ rapport de gestion et schéma complet pour l'exercice 2002.

24

93. Clôture de l'exercice 2003 : société ne dépasse pas deux des trois critères :

→ le commissaire restera néanmoins en place en 2004 (*cf. supra*).

→ rapport de gestion et schéma complet pour l'exercice 2003 (art. 11, § 2, al. 2 de l'A.R. du 12 septembre 1983).

COMMISSAIRE

94. Clôture de l'exercice 2004 : société ne dépasse pas deux des trois critères :

→ le mandat du commissaire ne doit pas être renouvelé au cours de l'assemblée générale qui aura lieu en 2005.

→ pas de rapport de gestion et schéma abrégé pour l'exercice 2004.

• **Exemple 2**

95. Clôture de l'exercice 2000 (et des années précédentes) : société ne dépasse pas deux des trois critères :

→ pas de commissaire à désigner au cours de l'assemblée générale qui aura lieu en 2001.

→ pas de rapport de gestion et schéma abrégé pour l'exercice 2000.

96. Clôture de l'exercice 2001: société dépasse deux des trois critères :

→ commissaire à désigner au cours de l'assemblée générale qui aura lieu en 2002 (art. 64, § 2 des lois coordonnées sur les sociétés commerciales). Le commissaire est nommé pour un terme de trois ans renouvelable. Cela signifie que le commissaire est appelé à faire rapport sur trois comptes annuels successifs, sur trois exercices

⁽³⁾ Cf. B. TILLEMAN, *Le statut du commissaire-reviseur : nomination, cessation du mandat et rémunération*, Etudes IRE, Droit 3/97, p. 58 qui s'appuie notamment sur l'avis du Conseil de l'IRE, les travaux de la Commission juridique et les documents parlementaires relatifs à la réforme du révisorat.

⁽⁴⁾ Cf. Conseil supérieur du Révisorat d'entreprises et de l'Expertise comptable, CSRE, Rapport 1996, p. 20.

sociaux ⁽⁵⁾ ; le fait pour la société de répondre ultérieurement à nouveau aux critères de l'article 12, § 2 de la loi comptable ne constituant pas un juste motif justifiant la révocation du commissaire ⁽⁶⁾.

→ pas de rapport de gestion et schéma abrégé pour l'exercice 2001 (art. 11, § 2, al. 1^{er} de l'A.R. du 12 septembre 1983).

97. Clôture de l'exercice 2002: société ne dépasse pas deux des trois critères :

→ le commissaire restera néanmoins en place en 2003 (*cf. supra*).

→ rapport de gestion et schéma complet pour l'exercice 2002 (art. 11, § 2, al. 2 de l'A.R. du 12 septembre 1983).

98. Clôture de l'exercice 2003 : société ne dépasse pas deux des trois critères :

→ le commissaire restera néanmoins en place en 2004 (*cf. supra*).

→ pas de rapport de gestion et schéma abrégé pour l'exercice 2003 (art. 11, § 2, al. 2 de l'A.R. du 12 septembre 1983).

99. Clôture de l'exercice 2004 : société dépasse deux des trois critères :

→ le mandat du commissaire doit être renouvelé au cours de l'assemblée générale qui aura lieu en 2005.

→ pas de rapport de gestion et schéma abrégé pour l'exercice 2004 (art. 11, § 2, al. 2 de l'A.R. du 12 septembre 1983).

b) Depuis le 6 février 2001

100. Depuis l'entrée en vigueur du Code des sociétés, par application de l'article 141, 2^o, les petites sociétés au sens de l'article 15 du Code de sociétés sont exclues du champ d'application du chapitre relatif au contrôle des comptes annuels, l'article 141, 2^o précisant en outre que chaque société sera considérée individuellement, sauf les sociétés faisant partie d'un groupe tenu d'établir et de publier des comptes consolidés, les sociétés à portefeuille et les sociétés cotées.

101. Dans la mesure où l'article 15 constitue la reprise de l'article 12, § 2 de la loi du 17 juillet 1975 et des articles 11 et 12 de l'arrêté royal du 12 septembre 1983 portant exécution de la loi du 17 juillet 1975, cela a pour conséquence que les modalités de

⁽⁵⁾ Cf. B. TILLEMANS, *Le statut du commissaire-reviseur : nomination, cessation du mandat et rémunération*, Etudes IRE, Droit 3/97, p. 58 qui s'appuie notamment sur l'avis du Conseil de l'IRE, les travaux de la Commission juridique et les documents parlementaires relatifs à la réforme de révisorat.

⁽⁶⁾ Cf. Conseil supérieur du Révisorat d'entreprises et de l'Expertise comptable, CSRE, Rapport 1996, p. 20.

calcul des critères prévues à l'article 11 de l'arrêté du 12 septembre 1983 et reprises désormais à l'article 15, § 2 du Code des sociétés qui ne s'appliquaient auparavant que pour la détermination des obligations en matière de rapport de gestion ⁽⁷⁾ et de schéma ⁽⁸⁾ trouvent aussi désormais à s'appliquer pour la désignation du commissaire.

• **Exemple 3**

102. Clôture de l'exercice 2000 (et des années précédentes) : société ne dépasse pas deux des trois critères :

- pas de commissaire à désigner au cours de l'assemblée générale qui aura lieu en 2001.
- pas de rapport de gestion et schéma abrégé pour l'exercice 2000.

103. Clôture de l'exercice 2001 : société dépasse deux des trois critères :

- pas de commissaire à désigner au cours de l'assemblée générale qui aura lieu en 2002 car désormais, en ce domaine aussi, lorsqu'une société n'a pas dépassé les critères prévus, elle est considérée comme une petite société pendant l'exercice en cours, même si, pour cet exercice, elle ne répond plus aux critères imposés (art. 15, § 2, al. 2 C. Soc.). Etant ainsi une petite société au terme de l'exercice 2001, dernier exercice clôturé, un commissaire ne doit pas obligatoirement être nommé en 2002.
- pas de rapport de gestion et schéma abrégé pour l'exercice 2001 (art. 15, § 2, al. 2 C. Soc.).

104. Clôture de l'exercice 2002 : société dépasse deux des trois critères :

- commissaire à désigner au cours de l'assemblée générale qui aura lieu en 2003. Le commissaire est nommé pour un terme de trois ans renouvelable. Cela signifie que le commissaire est appelé à faire rapport sur trois comptes annuels successifs, sur trois exercices sociaux ⁽⁹⁾ et le fait pour la société de répondre ultérieurement à nouveau aux critères de la petite société (art. 15 C. Soc.) ne constituant pas un juste motif justifiant la révocation du commissaire.
- rapport de gestion et schéma complet pour l'exercice 2002.

105. Clôture de l'exercice 2003 : société ne dépasse pas deux des trois critères :

- le commissaire restera néanmoins en place en 2004 (*cf. supra*).
- rapport de gestion et schéma complet pour l'exercice 2003 (art. 15, § 2, al. 3 C. Soc.).

⁽⁷⁾ En cette matière, les règles sont inchangées (art. 94, 1^{er} C. Soc.).

⁽⁸⁾ En cette matière, les règles sont inchangées (art. 93 C. Soc.).

⁽⁹⁾ *Cf.* B. TILLEMANS, *Le statut du commissaire-reviseur : nomination, cessation du mandat et rémunération*, Etudes IRE, Droit 3/97, p. 58 qui s'appuie notamment sur l'avis du Conseil de l'IRE, les travaux de la Commission juridique et les documents parlementaires relatifs à la réforme du révisorat.

106. Clôture de l'exercice 2004 : société ne dépasse pas deux des trois critères :

- le commissaire restera néanmoins en place jusqu'à l'assemblée générale de 2006.
- pas de rapport de gestion et schéma abrégé pour l'exercice 2004.

• **Exemple 4**

107. Clôture de l'exercice 2000 (et des années précédentes) : société ne dépasse pas deux des trois critères :

- pas de commissaire à désigner au cours de l'assemblée générale qui aura lieu en 2001.
- pas de rapport de gestion et schéma abrégé pour l'exercice 2000.

108. Clôture de l'exercice 2001 : société dépasse deux des trois critères :

- pas de commissaire à désigner au cours de l'assemblée générale qui aura lieu en 2002 car désormais, en ce domaine aussi, lorsqu'une société, pour l'exercice précédent, n'a pas dépassé les critères prévus, elle est considérée comme une petite société pendant l'exercice en cours, même si, pour cet exercice, elle ne répond plus aux critères imposés (art. 15, § 2, al. 2 C. Soc.). Etant ainsi une petite société au terme de l'exercice 2001, dernier exercice clôturé, un commissaire ne doit pas obligatoirement être nommé en 2002.
- pas de rapport de gestion et schéma abrégé pour l'exercice 2001 (art. 15, § 2, al. 2 C. Soc.).

109. Clôture de l'exercice 2002 : société ne dépasse pas deux des trois critères :

- néanmoins désignation d'un commissaire au cours de l'assemblée générale de 2003 (art. 15, § 2, al. 3 C. Soc.) pour un terme de trois ans renouvelable. Cela signifie que le commissaire est appelé à faire rapport sur trois comptes annuels successifs, sur trois exercices sociaux ⁽¹⁰⁾, le fait pour la société de répondre ultérieurement à nouveau aux critères de la petite société (art. 15 C. Soc.) ne constituant pas un juste motif justifiant la révocation du commissaire.
- rapport de gestion et schéma complet pour l'exercice 2002 (art. 15, § 2, al. 3 de l'A.R. C. Soc.).

⁽¹⁰⁾ Cf. B. TILLEMANS, *Le statut du commissaire-reviseur : nomination, cessation du mandat et rémunération*, Etudes IRE, Droit 3/97, p. 58 qui s'appuie notamment sur l'avis du Conseil de l'IRE, les travaux de la Commission juridique et les documents parlementaires relatifs à la réforme du révisorat.

110. Clôture de l'exercice 2003 : société ne dépasse pas deux des trois critères :

- le commissaire restera néanmoins en place (*cf. supra*).
- pas de rapport de gestion et schéma abrégé pour l'exercice 2003.

111. Clôture de l'exercice 2004: société dépasse deux des trois critères :

- le mandat du commissaire doit courir jusqu'à l'assemblée générale de 2006.
- pas de rapport de gestion et schéma abrégé pour l'exercice 2004 (art. 15, § 2, al. 2 C. Soc.).

28

Conclusion

112. Sur la base de l'avis de la Commission juridique, le Conseil de l'IRE constate que si pour l'année 2000 une société est petite et franchit les seuils en 2001, elle est néanmoins considérée fin 2001 comme petite et à l'assemblée générale tenue en 2002, elle ne doit toujours pas nommer de commissaire, alors que sous l'ancienne législation elle devait le faire.

113. Contrairement à la situation qui était de mise avant le nouveau Code des sociétés, dans certains cas la nomination du commissaire n'aura lieu qu'un an plus tard. Le Conseil regrette cette situation.

114. Afin de clarifier la formulation de cet article 15, le législateur a décidé en concertation avec l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux et à la demande expresse du Conseil de l'IRE, de modifier l'article 15 (via l'art. 3 de la loi du 23 décembre 2005 portant des dispositions diverses (*M.B.*, 30 décembre 2005) comme suit :

- au § 1^{er}, les mots « *et l'avant-dernier* » sont insérés entre les mots « *le dernier* » et les mots « *exercice clôturé* » ;
- au § 2, les alinéas 2 et 3 sont abrogés.

115. Désormais, afin d'être considérée comme petite, une société ne peut dépasser les critères durant l'avant-dernier et le dernier exercice comptable. Puisque cette exigence est à présent expressément mentionnée au § 1^{er}, les alinéas 2 et 3 du § 2 deviennent superflus ⁽¹¹⁾.

B. Obligation de désigner un commissaire dans un groupement d'intérêt économique (GIE) de droit belge dont toutes les sociétés membres sont de droit étranger (2005, p. 118)

116. Un avocat souhaite obtenir de l'IRE la confirmation qu'un groupement d'intérêt économique de droit belge dont toutes les sociétés membres sont de droit étranger – une société de droit hollandais et une société de droit japonais – n'est pas tenu de désigner un commissaire (même lorsque ses membres sont des sociétés de droit étranger qui

⁽¹¹⁾ IRE, *Rapp. annuel*, 2005, p. 92.

doivent désigner un commissaire ou une personne d'une qualité équivalente dans leurs pays respectifs).

117. Le Règlement (CEE) n° 2137/85 du Conseil du 25 juillet 1985 relatif à l'institution d'un groupement européen d'intérêt économique ne comprend aucune disposition concernant le contrôle des comptes annuels des groupements européens d'intérêt économique.

118. Par contre, tant l'article 14, § 2bis, alinéa 2 de l'ancienne loi du 17 juillet 1989 concernant les groupements européens d'intérêt économique que l'article 8, § 1^{er}, alinéa 2 de la loi du 12 juillet 1989 portant diverses mesures d'application du Règlement (CEE) n° 2137/85 du Conseil du 25 juillet 1985 relatif à l'institution d'un groupement européen d'intérêt économique, stipulent :

« Dans la mesure où un membre du groupement est lui-même tenu par l'obligation de contrôle légal des documents comptables, le contrôle de la situation financière, des comptes annuels et de la régularité au regard des statuts, des opérations à constater dans les comptes annuels, doit être confié à un ou plusieurs réviseurs d'entreprises. ».

119. Le texte susmentionné de l'article 14, § 2bis, alinéa 2 de la loi abrogée du 17 juillet 1989 concernant les groupements européens d'intérêt économique n'apparaît plus en tant que tel dans le Code des sociétés, mais uniquement dans la formulation de l'article 141, 3° du Code des sociétés, selon lequel *« le présent chapitre (ayant trait au contrôle des comptes annuels) n'est pas applicable aux groupements d'intérêt économique dont aucun membre n'est lui-même soumis au contrôle par un commissaire ».*

120. A la proposition de la Commission juridique, le Conseil de l'IRE déplore que l'ancien texte de l'article 14, § 2bis, alinéa 2, qui était clair, ait été remplacé et réécrit en sens négatif : du fait de la réécriture de cette disposition à l'occasion de la codification du Code des sociétés, le texte de l'article 141, 3° du Code des sociétés est devenu moins clair. A défaut d'indication contraire dans les travaux parlementaires, il y a lieu de considérer que la codification n'a pas voulu modifier la portée de la législation antérieure.

121. Sur la base de ce qui précède, le Conseil de l'IRE estime qu'un groupement d'intérêt économique de droit belge, dont toutes les sociétés membres sont de droit étranger (une société de droit hollandais et une société de droit japonais) est obligé de désigner un commissaire dès que l'un de ses membres est tenu de désigner un commissaire ou une personne de qualité équivalente dans leur pays respectif.

C. Statut – grande ou petite société – d'une société de droit néerlandais dont le siège est transféré vers la Belgique (2008, p. 81)

122. Pour l'exercice 2006, une société de droit néerlandais dépasse les critères d'une petite société tels que fixés par le droit belge. Le 31 décembre 2006 (fin de l'exercice x), le siège de la société néerlandaise est transféré vers la Belgique. Pour l'exercice 2007 (exercice x+1), cette société ne dépasse, à nouveau, plus d'un des critères prévus à l'article 15, § 1^{er} du Code des sociétés.

123. La société doit-elle, dès lors, être considérée comme une petite ou grande société ?

124. Le Conseil de l'IRE, sur proposition de la Commission juridique, estime que la problématique soumise relève du droit international privé. Les Pays-Bas adhèrent à la doctrine de l'incorporation, tandis qu'en Belgique, la doctrine du siège réel (*werkelijke zetel*) est d'application.

125. Le Conseil de l'IRE estime qu'une société de droit néerlandais dont le siège est transféré vers la Belgique est soumise à la législation belge. Il faut dès lors appliquer les critères fixés par le Code des sociétés belge comme si cette société avait toujours été une société belge.

D. Nomination d'un commissaire dans une petite société rejoignant un groupe tenu d'établir et de publier des comptes annuels consolidés (2008, p. 81)

126. Le régime du report prévu à l'article 15, § 2, alinéa 2 du Code des sociétés ne vaut que pour la « petite » société qui devient « grande » après la clôture de l'exercice de référence.

127. Ce régime du report n'est, par contre, pas d'application lorsqu'une « petite » société est soudainement reprise dans un groupe soumis à l'obligation de consolidation. L'obligation de nomination d'un commissaire découle dès lors du fait que les critères définissant la petite société doivent être immédiatement calculés sur une base consolidée.

128. Le Conseil de l'IRE, sur proposition de la Commission juridique, confirme donc que la société qui répond d'un groupe consolidant, doit immédiatement désigner un commissaire, et que celui-ci devra faire rapport sur l'exercice en cours.

3.2.2. Rémunération du commissaire

A. Report de l'assemblée générale et rémunération du commissaire (1995, p. 216)

129. La Commission juridique a été interrogé à propos d'une situation dans laquelle le commissaire est appelé à prolonger son mandat après le terme de trois ans par suite du fait que l'assemblée générale qui devait se prononcer sur les comptes annuels et entendre le rapport du commissaire ne s'est pas tenue. Le confrère interroge en particulier la Commission pour savoir ce qu'il en est de sa rémunération.

130. La Commission juridique a fourni l'avis suivant :

131. Il est exact que le mandat du commissaire ne peut être considéré comme terminé à l'issue du délai de trois ans que si l'assemblée générale a eu l'occasion de pourvoir à son remplacement, ce qui ne peut en aucune façon être automatique.

132. Le montant d'honoraires est fixé pour un forfait annuel quelles que soient les clauses conventionnelles relatives à son exigibilité. Selon la Commission juridique, à défaut d'accord explicite entre les parties sur une mesure différente, l'engagement de la société contrôlée ne dépassera pas le versement de trois fois le montant forfaitaire prévu au début et pour la durée du contrat.

133. Le commissaire qui n'a pas reçu les comptes annuels arrêtés par le conseil d'administration dans les délais légaux doit établir un rapport de carence à l'intention des actionnaires. Si le délai de six mois après la clôture de l'exercice est dépassé, ce rapport doit faire état de la violation du droit des sociétés sanctionnée par l'article 126, § 1^{er}, 1^o du Code des sociétés (ancien art. 201, 3^{quater} Lois Soc.). Il pourrait même être amené à convoquer lui-même l'assemblée générale.

134. Toutefois, si les comptes annuels sont arrêtés avec retard par le conseil d'administration mais soumis à l'assemblée générale des actionnaires avant que celle-ci ait nommé un autre commissaire, celui qui est en place devra faire le rapport requis par l'article 144 du Code des sociétés (ancien art. 65 Lois Soc.).

135. Non seulement aucune autre personne sinon lui ne sait habilitée à le faire mais en outre ces comptes annuels sont les troisièmes sur lesquels il est supposé faire rapport au cours des trois exercices de sa mission.

136. On peut observer que la prolongation du mandat au-delà du terme prévu de trois ans a pu entraîner des prestations et frais complémentaires qui dépassent les prestations prévisibles lors de l'établissement de la somme fixée au début du mandat. Ces prestations si elles n'étaient pas indemnisées causeraient un préjudice au commissaire par la faute des organes de la société.

137. Dès lors, la Commission juridique considère d'une part que la poursuite de la facturation trimestrielle jusqu'à la date de l'assemblée générale ne serait pas juridiquement fondée mais d'autre part, que le commissaire doit être accueilli dans sa demande d'indemnisation des prestations exceptionnelles postérieures à la date normale d'expiration du mandat (date de l'assemblée générale ordinaire) dues à la négligence fautive des administrateurs dans l'établissement des comptes annuels.

B. Honoraires du commissaire et prolongement de l'exercice (1996, p. 240)

138. L'hypothèse envisagée est celle d'une société qui décide de prolonger l'exercice de six mois, ce qui aurait pour effet que le mandat de commissaire est de trois ans et six mois et non pas de trois ans. Le confrère demande s'il peut alors déposer un état complémentaire d'honoraires au prorata.

139. Puisque les conditions d'acceptation du mandat, initialement fixées à trois ans, ne sont plus réunies, il paraît logique de procéder à une adaptation des honoraires. Etant entendu que les honoraires du commissaire sont fixés par l'assemblée générale, il faut logiquement l'accord de cette dernière pour modifier le montant initialement prévu. Une telle adaptation pourrait être décidée à l'occasion de la décision de prolonger l'exercice, décision qui relève également de la compétence de l'assemblée générale.

140. On peut se demander s'il est permis, d'invoquer l'article 134, § 5 du Code des sociétés (ancien art. 64^{ter} Lois Soc.), pour l'accomplissement de prestations exceptionnelles par le commissaire. Dans cette hypothèse, une rémunération au moyen d'honoraires spécifiques serait envisageable, à condition qu'il en soit fait mention dans le rapport de gestion, sans décision préalable de l'assemblée générale. Selon la Commission juridique, il sera difficile de qualifier de « prestations exceptionnelles » des services entrant normalement dans le cadre de l'exercice du mandat de commissaire, et l'on invoquerait donc à tort la disposition précitée.

141. En tout état de cause, il paraît préférable que l'assemblée générale, appelée à statuer sur la prolongation de l'exercice, règle par la même occasion la question des honoraires pour le mandat du commissaire. Enfin, il faut rappeler que l'assemblée générale a toujours la possibilité, même à posteriori, d'attribuer un complément d'honoraires au commissaire appelé à exécuter des travaux non prévus au moment de la détermination du montant de ses honoraires lors de l'acceptation de son mandat.

C. Rémunération du commissaire par la société-mère (2000, p. 225)

142. L'IRE a été interrogé pour savoir dans quelle mesure il est conforme à la loi que la rémunération du commissaire soit supportée par la maison-mère d'une société contrôlée.

143. La Commission juridique a estimé que cette technique est admissible dans la mesure où tous les éléments du statut du commissaire prévu par la loi sont dûment respectés : nomination par l'assemblée générale, fixation des honoraires par ladite assemblée générale.

144. La Commission juridique rappelle en effet que l'article 134 du Code des sociétés (ancien art. 64 Lois Soc.) détermine clairement que l'assemblée générale de la société contrôlée doit déterminer le montant des honoraires qui doit en outre permettre de respecter les normes de révision. Le contrat qui lie la société et le commissaire relève de la compétence de l'assemblée générale de la société filiale et ne peut engager la société-mère. Toutefois, la Commission juridique considère que ce contrat peut fixer les modalités de facturation et de paiement des honoraires. Dans ce contexte, il ne paraît pas exclu que les parties conviennent de ces modalités sous réserve de contraintes déontologiques.

145. Du point de vue juridique, trois conditions paraissent en tout cas requises :

- l'assemblée générale de la société contrôlée doit avoir expressément accepté les modalités de facturation ;
- le montant des honoraires du commissaire doit être fixé par cette même assemblée générale et permettre le respect des normes ;
- le commissaire (c.-à-d. le réviseur d'entreprises inscrit au registre public de l'IRE) perçoit effectivement la totalité des honoraires fixés par l'assemblée qui lui permettront de mettre en œuvre le programme de révision dans le respect des normes.

D. Indexation de la rémunération du commissaire (2001, p. 243)

146. La question a été soumise à la Commission juridique de savoir si la rémunération du commissaire est automatiquement prévue lors de l'assemblée générale qui décide du mandat et de la rémunération.

147. L'article 134, § 1^{er}, du Code des sociétés dispose que les émoluments des commissaires sont établis au début de leur mandat par l'assemblée générale. Si le commissaire est nommé par le président du tribunal de commerce, c'est celui-ci qui fixe les émoluments (art. 131 et 157 C. Soc.).

148. Dans tous les cas, l'indexation des émoluments du commissaire n'est pas automatique mais doit être prévue explicitement dans la décision de l'assemblée générale ou du président du tribunal de commerce. Si le procès-verbal de l'assemblée générale relative à la nomination et à la rémunération du commissaire ne mentionne pas l'indexation,

l'indexation n'est pas applicable. C'est à la prochaine assemblée générale de décider de l'indexation. Il est dans l'intérêt du commissaire de veiller à cette question.

149. D'ailleurs, le commissaire peut dans sa lettre de mission demander de bien vouloir libeller, le cas échéant lors de la délibération de l'assemblée générale, cette clause comme suit : « *La rémunération des fonctions est fixée à [...] EUR indexés.* ».

150. L'indexation sera par ailleurs également prévue dans la lettre de mission dont l'usage est recommandé par le Conseil de l'IRE aux réviseurs d'entreprises. Dans cette lettre de mission il est expressément prévu que : « *Le montant mentionné ci-dessus fera l'objet d'une indexation annuelle en fonction de l'augmentation annuelle de l'indice des prix du mois qui précède l'assemblée générale. Par ailleurs, si des modifications importantes intervenaient dans la structure de la société, il est convenu que nous envisagerions de commun accord la révision du montant précité.* » et que « *Le montant d'honoraires afférent au contrôle des comptes consolidés serait également soumis à l'assemblée générale. Il s'élèverait au montant de [X] EUR. Le mode de facturation ainsi que l'indexation mentionnées ci-dessus sont d'application.* ». (cf. *Vademecum* du réviseur d'entreprises, 1999, p. 586).

E. Moment où les honoraires du commissaire sont établis (2004, p. 110)

151. L'article 134, § 2 du Code des sociétés stipule : « *Les émoluments des commissaires sont établis au début de leur mandat par l'assemblée générale. Ces émoluments consistent en une somme fixe garantissant le respect des normes de révision établies par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises. Ils ne peuvent être modifiés que du consentement des parties. Ils sont mentionnés en annexe aux comptes annuels.* ».

152. La Commission de surveillance de l'IRE constate que, dans la pratique, les honoraires du commissaire dont question à l'article 134, § 2 du Code des sociétés :

- ne sont pas toujours établis au début du mandat ; ou
- ne sont pas établis par l'assemblée générale mais dans un contrat distinct.

153. Par ailleurs, se pose la question de savoir ce qu'il y a lieu d'entendre par « somme fixe ».

154. Sur proposition de la Commission juridique, le Conseil de l'IRE est d'avis que les pratiques, par lesquelles les honoraires du commissaire ne sont pas établis par l'assemblée générale, *ne sont pas conformes* à l'article 134, § 2 du Code des sociétés susmentionné, et ce pour les motifs suivants :

1. Il est explicitement mentionné dans le texte que la rémunération est « établis par » (en néerlandais « *wordt vastgesteld door* ») l'assemblée générale. La nomination, la démission et l'établissement de la rémunération du commissaire sont des compétences reconnues explicitement, par le Code des sociétés, à l'assemblée générale. De telles compétences « réservées » ne peuvent pas être déléguées, par exemple à l'organe de gestion, même si ceci a lieu dans la pratique ;

2. Le mot « fixe » (en néerlandais « vast ») dans le texte de l'article 134, § 2 du Code des sociétés est évident et n'est susceptible d'aucune interprétation. La Commission juridique souhaite préciser que le caractère fixe des honoraires n'empêche pas qu'une indexation puisse être prévue par décision de l'assemblée générale ;
3. L'article 134, § 6 *in fine* du Code des sociétés prévoit l'interdiction absolue d'attribuer des avances ;
4. Par ailleurs, en ce qui concerne le montant de la rémunération du commissaire – information que l'actionnaire a le droit de connaître – l'information de l'actionnaire est, selon l'esprit du Code, primordiale et il ne peut y être aucunement dérogé ;
5. Le fait que les honoraires complémentaires doivent le cas échéant être communiqués à l'assemblée générale, suppose que l'assemblée générale soit au courant du montant de base ;
6. Pour être complet, la Commission juridique souligne que le fait que l'assemblée générale doive établir le montant des honoraires, n'implique pas nécessairement que ce montant doive également être publié aux Annexes du Moniteur belge. La mention du montant doit être reprise dans le procès-verbal de l'assemblée générale.

155. Le Conseil de l'IRE est également d'avis que les pratiques selon lesquelles les honoraires du commissaire ne sont pas établis au début du mandat, ne sont pas conformes à l'article 134, § 2 du Code des sociétés.

156. L'assemblée générale doit fixer la rémunération au début du mandat de commissaire, à savoir au plus tard le jour de l'assemblée générale qui nomme le commissaire.

157. Dans l'hypothèse où un réviseur d'entreprises est nommé en tant que commissaire en contradiction avec l'article 134, § 2 du Code des sociétés, se pose la question de savoir comment régulariser cette situation.

158. Selon le Conseil de l'IRE, le commissaire concerné doit demander à l'organe de gestion que la plus prochaine assemblée générale statue sur la rémunération. Il est renvoyé à la disposition pénale de l'article 170, alinéa 1^{er}, 2^o du Code des sociétés, dans l'hypothèse où les prescriptions en matière d'honoraires ne sont pas respectées. En ce qui concerne une éventuelle mention dans la deuxième partie du rapport du commissaire, il se peut que le commissaire estime ne pas devoir retenir pareille infraction au Code des sociétés à condition que l'organe de gestion ait pris des mesures afin de remédier, lors de la prochaine assemblée générale, à cette situation illégale.

F. Notion de « montant fixe » prévue à l'article 134 du Code des sociétés (2008, p. 79)

159. L'article 134 du Code des sociétés prévoit que les émoluments du mandat de commissaire consistent en une somme fixe. Deux confrères ont demandé si, dans le cadre de la fixation des honoraires liés à un mandat de commissaire, il est légalement autorisé de mentionner dans le contrat que, outre le montant fixe indexé des honoraires annuels, la TVA et les cotisations variables dues par le commissaire à l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (ou à une quelconque autre instance de surveillance) peuvent être portées en compte séparément et en supplément.

36

COMMISSAIRE

160. Le Conseil de l'IRE, sur proposition de la Commission juridique, est d'avis que :

- a) l'article 57, §§ 1^{er} et 2 de la loi du 30 mars 1976 relative aux mesures de redressement économique ne s'applique pas aux honoraires du réviseur d'entreprises : l'indexation des honoraires du commissaire est donc possible pour autant que les parties se soient mises d'accord au préalable au sujet de critères objectifs d'indexation ;
- b) d'autres clauses relatives à l'augmentation d'honoraires (en ce compris l'ajout d'une cotisation variable à l'Institut) sont possibles, pour autant que l'application de ces clauses n'implique pas de possibilité d'interprétation pour l'entité auditée ou le commissaire, et ne suppose pas non plus des négociations entre l'entité auditée et son commissaire, postérieures à la nomination.

G. Publication des honoraires du commissaire (2009, p. 88)

161. Le Conseil de l'IRE rappelle que les émoluments des commissaires doivent être fixés par l'assemblée générale.

162. L'article 134, § 2 du Code des sociétés stipule : « *Les émoluments des commissaires sont établis au début de leur mandat par l'assemblée générale. Ces émoluments consistent en une somme fixe garantissant le respect des normes de révision établies par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises. Ils ne peuvent être modifiés que du consentement des parties. Ils sont mentionnés en annexe aux comptes annuels.* ».

163. Conformément au rapport au Roi précédant l'arrêté royal du 25 avril 2007 modifiant le Code des sociétés en vue de la transposition de dispositions de la directive 2006/43/CE du Parlement européen et du Conseil du 17 mai 2006 concernant les contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés, modifiant les directives 78/660/CEE et 83/349/CEE du Conseil et abrogeant la directive 84/253/CEE du Conseil, le deuxième paragraphe est une reprise du premier paragraphe tel qu'il existait avant la modification par la loi du 20 juillet 2006 portant des dispositions diverses, sauf l'ajout que les émoluments sont mentionnés en annexe aux comptes annuels.

164. La question se pose de savoir si la modification à l'article 134, § 2 du Code des sociétés permet de ne plus formaliser les honoraires dans le procès-verbal de l'assemblée générale, pour autant que les annexes aux comptes annuels mentionnent ceci, ratifié par l'approbation des comptes.

165. Sur proposition de la Commission juridique, le Conseil de l'IRE est d'avis que sur la base de l'article 63 du Code des sociétés (règles de délibération), la mention des émoluments du commissaire dans le procès-verbal de l'assemblée générale est la règle.

166. Le Conseil de l'IRE estime toutefois que l'absence de mention du montant des honoraires du commissaire dans le procès-verbal de l'assemblée générale n'entraîne pas de sanction automatique à charge de la société concernée, et en particulier pas la nullité de la nomination, en application de l'article 64 du Code des sociétés. Dans une telle hypothèse, le Conseil de l'Institut estime toutefois que le commissaire ne peut en aucun cas facturer des avances et il devra attendre la ratification par l'assemblée générale pour réclamer ses honoraires (art. 134 *in fine* C. Soc.).

167. En outre, le Conseil de l'IRE considère qu'une décision implicite peut très bien avoir été prise par l'assemblée générale, lorsque le montant des honoraires peut se déduire du contenu du procès-verbal. Tel est le cas lorsque, par exemple, le mandat du commissaire est renouvelé dans les mêmes conditions, conformément au principe de l'attente légitime.

168. Par contre, lorsque la fixation du montant est laissée à l'appréciation du Conseil d'administration postérieurement à l'assemblée générale, il s'agit d'un acte *contra legem*.

169. Concernant l'obligation de publication des honoraires du commissaire dans l'annexe des comptes annuels il est également fait référence à la communication aux réviseurs d'entreprises du 12 octobre 2009. Il y est entre autre mentionné que la non-publication des honoraires constitue une infraction au Code des sociétés. Une telle infraction doit ainsi être mentionnée dans le rapport de commissaire, comme toute autre infraction au Code des sociétés et conformément à l'article 144 du Code des sociétés et au point 3.14. des Normes générales de révision.

3.2.3. Durée du mandat

*A. Durée du mandat du commissaire qui succède à son prédécesseur décédé
(1993, p. 183)*

170. L'article 135, § 1^{er}, alinéa 1^{er} du Code des sociétés (ancien art. 64^{quater} Lois Soc.) dispose que : « *Les commissaires sont nommés pour un terme de trois ans renouvelable* ».

171. La Commission juridique est interrogée sur la question de savoir si cette disposition implique qu'en cas de décès du commissaire en fonction, le nouveau commissaire (éventuellement le commissaire suppléant) entame un nouveau mandat pour un terme de trois ans.

172. Compte tenu du libellé très clair de l'article 135, § 1^{er} du Code des sociétés (ancien art. 64^{quater}, 1^{er} alinéa Lois Soc.), la Commission juridique estime pouvoir confirmer que même dans ces circonstances, le législateur suppose un terme renouvelé de trois ans. Cette interprétation est d'ailleurs confirmée à l'Exposé des motifs du projet de loi de réforme du révisorat d'entreprises selon lequel le terme fixe de trois ans « *s'inspire du souci d'assurer une certaine permanence à la fonction de commissaire, et ce aussi bien dans l'intérêt du commissaire que de la société* » (Doc. parl., Ch. repr., 1982-1983, n° 414/1, p. 15).

173. La Commission juridique s'interrogeait cependant sur le libellé de l'article 131 du Code des sociétés (ancien art. 64, § 1^{er}, alinéa 5 Lois Soc.) : « *A défaut de commissaires, ou lorsque tous les commissaires se trouvent dans l'impossibilité d'exercer leurs fonctions, il est immédiatement pourvu à leur nomination ou à leur remplacement. (...)* ».

174. On pourrait parler de « nomination » ou de « remplacement » selon que l'on vise le cas de la société n'ayant pas nommé précédemment un commissaire ou celui où tous les commissaires sont dans l'impossibilité d'exercer leurs fonctions (pour cause de décès, de maladie, etc.).

175. La Commission juridique récusait cependant la thèse qui consiste à dire que c'est à l'assemblée générale qu'il appartient de décider librement, soit de faire courir un nouveau terme pour le mandat du commissaire nouvellement nommé, soit de lui demander de mener à son terme le mandat commencé par son prédécesseur (décédé). Interpréter la disposition en ces termes consistait à mettre en cause la volonté expresse du législateur concernant la durée du mandat du commissaire.

176. Il y a lieu de souligner la différence avec le régime de la durée du mandat d'administrateur. L'article 520 du Code des sociétés (ancien art. 56, alinéa 2 Lois Soc.) prévoit en effet expressément qu'en cas de vacance avant l'expiration du terme d'un mandat, l'administrateur nouvellement nommé achève le terme de celui qu'il remplace.

B. Procès-verbal de carence et fin du mandat (1993, p. 184)

177. Un réviseur d'entreprises se trouve dans la situation suivante : le conseil d'administration de la société où il exerce la fonction de commissaire omet de convoquer l'assemblée générale et ni les comptes annuels, ni le rapport de gestion ne sont disponibles. Le réviseur d'entreprises établit donc un rapport constatant la carence. La question posée à la Commission juridique est la suivante : dans quelle mesure le commissaire peut-il considérer que son mandat est achevé, compte tenu du fait que le terme de trois ans pour la durée du mandat est écoulé ?

178. D'abord la Commission juridique souligne que le rapport de carence doit acter clairement qu'il y a eu infraction au Code des sociétés. Il faudra mettre en évidence la sanction pénale prévue à l'article 126, § 1^{er}, 1^o du Code des sociétés (ancien art. 201, 4^o Lois Soc.) à l'encontre des administrateurs ou des gérants qui n'ont pas soumis les comptes annuels à l'assemblée générale six mois après la clôture de l'exercice. Ce délai de six mois écoulé, il est du devoir du commissaire d'adresser son rapport au conseil d'administration en demandant expressément une convocation de l'assemblée générale et de transmettre à l'assemblée générale son rapport de carence.

179. En l'absence prolongée de réaction du conseil d'administration, il appartiendra au commissaire – en application de l'article 532 du Code des sociétés (ancien art. 73, alinéa 2 Lois Soc.) – de convoquer personnellement l'assemblée générale. Si le commissaire omet de le faire, il n'est pas exclu que sa responsabilité soit mis en cause (art. 140, C. Soc.).

180. La Commission juridique estime par ailleurs que le mandat de commissaire ne peut être considéré comme terminé que lorsque l'assemblée générale a entendu son rapport et s'est prononcée sur la décharge à accorder au commissaire.

181. La situation sera différente si, après une certaine période pendant laquelle il n'y a ni comptes annuels, ni assemblée générale, un autre commissaire devait être nommé, à la suite par exemple d'une modification dans l'actionnariat. Selon les principes du mandat, le seul fait de désigner un nouveau mandataire emporterait la fin du mandat du premier commissaire (art. 2006 C. civ.).

182. Ce dernier serait donc autorisé à considérer que son mandat est achevé dès la nomination du deuxième commissaire.

183. La Commission juridique tient à faire deux observations. D'abord si le commissaire a convoqué une assemblée générale, mais que sa convocation reste sans effet, il devra indiquer clairement dans le registre des procès-verbaux que faute d'actionnaires présents, l'assemblée générale n'a pas pu se réunir. Par ailleurs, la Commission juridique signale que dans l'hypothèse de « sociétés abandonnées », il pourrait demander en justice la désignation d'un administrateur provisoire (*cf.* Etudes IRE, 1/94 avec les contributions de P.A. FORIERS, « Les situations de blocage dans les sociétés anonymes » et B. TILLEMANN « L'administrateur provisoire, un dernier recours »).

C. Devoir de publicité en cas de cessation du mandat de commissaire (2003, p. 75)

184. La cessation du mandat de commissaire doit-elle toujours être rendue publique, et si oui, ce devoir de publicité s'applique-t-il tant dans le cas du non-renouvellement que du renouvellement du mandat du commissaire concerné ?

185. L'article 74, 2°, *b*) du Code des sociétés exige la publication des « actes » concernant la cessation des fonctions des commissaires dans une SA, une SPRL, une SCRL ou une SCA par le dépôt d'un extrait de l'acte dans le dossier de société et par la publication de celle-ci dans les Annexes du Moniteur belge.

186. La démission de l'administrateur d'une société anonyme doit elle-même être publiée, faute de quoi elle ne sera pas opposable aux tiers, qui pourront néanmoins s'en prévaloir (Cass., 25 septembre 1969, *Pas.*, 1970, I, p. 83).

187. Conformément à l'article 74, 2°, *a*) du Code des sociétés, l'acte concernant la cessation des fonctions des personnes qui sont autorisées à administrer et à engager la société, doit également être publié.

188. La Commission juridique observe que l'article 74, 2°, *b*) du Code des sociétés envisage explicitement des « actes relatifs à la cessation des fonctions ». Dans le cas de l'expiration du mandat au terme de trois ans, aucune publication n'est obligatoire, vu qu'aucun « acte » concernant la cessation des fonctions n'est requis.

189. Par contre, dans le cas où soit le commissaire démissionne durant son mandat de trois ans, soit est révoqué pour justes motifs par la société ou lorsqu'il est mis fin préalablement au mandat de commissaire d'une autre manière (c.-à-d. avant l'échéance de la durée légale de trois ans), la Commission juridique est d'avis que la cessation du mandat doit bien être publiée aux Annexes du Moniteur belge. Dans ce cas cependant, le commissaire n'est pas personnellement responsable de la publication de la cessation du mandat. La publication relève de la responsabilité de l'organe de gestion de la société contrôlée par lui.

D. Champ d'application du nouvel article 135, § 2 du Code des sociétés (2009, p. 84)

190. L'article 135, § 2 du Code des sociétés, tel que modifié par la loi du 17 décembre 2008 instituant notamment un comité d'audit dans les sociétés cotées et dans les entreprises financières, énonce que :

« § 2. La société contrôlée et le commissaire informent le Conseil supérieur des Professions économiques visé à l'article 54 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales, de la révocation ou de la démission du commissaire en cours de mandat et en exposent les motifs de manière appropriée. Le Conseil supérieur des Professions économiques transmet, dans le mois, cette information aux différentes composantes du système de supervision publique belge, énumérées à l'article 43 de la loi du 22 juillet 1953 créant l'Institut des Réviseurs d'Entreprises et organisant la supervision publique de la profession de réviseur d'entreprises. ».

191. La nouvelle version du deuxième paragraphe de l'article 135 du Code des sociétés est la transposition de l'article 38.2. de la directive audit, qui stipule que :

« Les Etats membres veillent à ce que l'entité contrôlée et le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit informent l'autorité ou les autorités responsables de la supervision publique de la révocation ou de la démission du contrôleur légal des comptes ou du cabinet d'audit en cours de mandat et en donnent une explication appropriée. ».

Il est évident que la notification prévue à l'article 135, § 2 du Code des sociétés est d'application à la révocation du commissaire ainsi qu'à la démission par ce dernier au cours de l'exercice de son mandat.

192. Un réviseur d'entreprises se demande si cette notification doit avoir lieu dans le cadre de la pratique qui consiste à ce qu'un commissaire d'une filiale donne sa démission lorsque la société-mère exprime le souhait de charger un autre réviseur d'entreprises du contrôle des comptes annuels. Qu'en est-il de la démission de commun accord ?

193. Selon l'analyse de plusieurs versions linguistiques de l'article 38 de la directive audit, il semble que seules la révocation (*het ontslag*) et la démission (*de ontslagneming*) sont visées, étant donné que nulle part, il est fait mention d'une démission de commun accord.

194. Sur proposition de la Commission juridique, le Conseil de l'IRE est d'avis qu'il est difficile de ne pas considérer la cessation de commun accord du mandat de commissaire comme une démission par le commissaire. Par conséquent, une démission de commun accord tombe sous le champ d'application de l'article 135, § 2 du Code des sociétés.

195. Cette méthode de cessation de mandat se produit fréquemment dans la pratique et le Conseil de l'IRE estime qu'elle peut dissimuler de problèmes d'indépendance. Dès lors, il est normal qu'elle soit soumise à la supervision publique.

196. Dans l'hypothèse où les seuils de nomination ne seraient plus atteints, le Conseil de l'IRE est d'avis que le commissaire ne peut pas être révoqué pour ce motif (*cf.* la décision de la Cour d'appel de Liège du 23 novembre 1989). Dans ce cas, le commissaire peut toutefois donner sa démission sans qu'il soit ensuite pourvu à son remplacement.

E. Interprétation de l'application du décret wallon du 30 avril 2009 sur les mandats en cours (2009, p. 85)

197. Plusieurs réviseurs d'entreprises ont soulevé des questions d'application du décret wallon du 30 avril 2009 relatif aux missions de contrôle des réviseurs d'entreprises au sein d'organismes d'intérêt public, des intercommunales et des sociétés de logement de service public et au renforcement de la transparence dans l'attribution des marchés publics de réviseurs par un pouvoir adjudicateur wallon et modifiant certaines dispositions du décret du 12 février 2004 relatif aux commissaires du Gouvernement, du Code de la Démocratie locale et de la Décentralisation et du Code wallon du Logement (*M.B.*, 26 mai 2009) concernant l'interprétation dudit décret dans le temps et plus particulièrement son article 2 en ce qui concerne la durée maximale de trois ans du mandat du réviseur d'entreprises, renouvelable une seule fois de façon successive au niveau d'un même cabinet ou d'un même réseau.

198. Sur proposition de la Commission juridique le Conseil de l'IRE approuve l'avis rendu par la Fondation ICCI le 18 juin 2009 selon lequel « *la règle de la rotation systématique du cabinet de réviseurs d'entreprises, après un terme de trois ans renouvelable au maximum une fois, trouve à s'appliquer au terme du mandat qui est en cours d'exécution au moment de l'entrée en vigueur du décret. Si ce mandat est le premier mandat exercé auprès de l'organisme, il pourra être renouvelé une seule fois. Si ce mandat est immédiatement consécutif à un ou plusieurs autres mandats, il n'est plus susceptible de renouvellement.* ».

199. Sur proposition de la Commission juridique, le Conseil de l'IRE se réfère au principe général de droit selon lequel une loi s'applique aux effets futurs de situations en cours, à moins qu'elle n'en dispose autrement. En l'espèce, à défaut de régime transitoire, le décret visé trouve à s'appliquer dès le 5 juin 2009.

F. Démission du commissaire en place et la nomination de son successeur (2012)

1. Contexte

200. La Commission juridique a rédigé un avis spécifiquement consacré à la démission du commissaire en place et à la nomination de son successeur.

2. Démission volontaire du commissaire en place

2.1. Généralités

201. L'article 135, § 1^{er}, alinéa 3, du Code des sociétés permet de distinguer deux hypothèses, à savoir la démission volontaire du commissaire pour motifs personnels graves et la démission volontaire sans motifs personnels graves. Ces deux hypothèses seront analysées ci-dessous, et ce non seulement pour les entités avec ou sans conseil d'entreprises, mais également de façon plus spécifique dans le cadre d'un marché public.

202. Il convient d'observer que tant la société contrôlée que le commissaire en question doivent, dans chacune des hypothèses et conformément à l'article 135, § 2, alinéa premier, du Code des sociétés, systématiquement notifier la démission au Conseil supérieur des Professions économiques (CSPE) visé à l'article 54 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales. Cette notification doit toujours être accompagnée de manière appropriée de la raison de la démission.

2.2. Entités sans conseil d'entreprise

2.2.1. Démission volontaire pour motifs personnels graves

203. Une caractéristique propre à la démission pour motifs personnels graves (art. 135, § 1^{er}, alinéa 3 C. Soc. et art. 17, § 7 loi ASBL ⁽¹²⁾ en combinaison avec art. 135, alinéa 3 C. Soc.) est que celle-ci prend effet immédiatement et qu'elle permet au commissaire de démissionner sans devoir respecter un quelconque délai.

204. En ce qui concerne la démission du commissaire pour motifs personnels graves, le Code des sociétés ne prévoit pas de formalités spécifiques à respecter. Il est toutefois recommandé que le commissaire adresse sa démission par lettre recommandée au conseil d'administration, celui-ci devant ensuite pourvoir à son remplacement ⁽¹³⁾.

a) Du chef d'un réviseur d'entreprises personne physique

205. La notion de « motifs personnels graves » du chef d'un réviseur d'entreprises personne physique renvoie souvent à des raisons médicales, telles qu'une maladie grave ou de longue durée ⁽¹⁴⁾.

206. D'autres « motifs personnels graves » peuvent toutefois être invoqués tels qu'une indisponibilité déontologique (*cf.* impossibilité de se déclarer indépendant), une injonction adressée par le Conseil de l'IRE conformément à l'article 36 de la loi du 22 juillet 1953 ou une décision des instances disciplinaires de l'IRE ⁽¹⁵⁾.

207. Dans le cas où un collège de commissaires a été nommé, il se peut qu'un des deux réviseurs d'entreprises se trouve dans l'impossibilité de poursuivre l'exercice de sa mission. L'autre réviseur d'entreprises ne peut invoquer la démission de son confrère comme « motif personnel grave » pour démissionner à son tour ⁽¹⁶⁾.

⁽¹²⁾ A savoir la loi du 27 juin 1921 sur les associations sans but lucratif, les associations internationales sans but lucratif et les fondations.

⁽¹³⁾ I. DE POORTER, « Art. 135 W. Venn. » dans *Artikelsgewijze commentaren vennootschappen en verenigingen*, Anvers, Kluwer, 2010, p. 12, n° 20.

⁽¹⁴⁾ B. TILLEMAN, *Le statut du commissaire*, ICCI, 2007/2, Bruges, la Charte, p. 94, n° 168.

⁽¹⁵⁾ M. VANDER LINDEN, E. VANDERSTAPPEN, P. PAUWELS et J.P. VINCKE, *La société et son commissaire: cas pratiques*, Etudes IRE, Bruxelles, 2004, p. 60.

⁽¹⁶⁾ Tiré de B. TILLEMAN, *Le statut du commissaire*, ICCI, 2007/2, Bruges, la Charte, p. 111, n° 198 et IRE, *Vademecum, Tome 1 : Doctrine*, Bruxelles, Editions Standaard, 2009, p. 567.

b) Du chef d'un cabinet de révision

208. Des motifs personnels (juridiques) graves peuvent également se rencontrer du chef d'un cabinet de révision.

209. L'impossibilité de se déclarer indépendant constitue sans doute un motif personnel (juridique) grave dans le chef d'un cabinet de révision.

210. Peut être invoquée la situation où un cabinet de révision exerce un mandat de commissaire dans une mutualité, une union nationale d'une mutualité, une entreprise financière ou une entreprise d'assurances et qu'il n'y a plus d'associés au sein de ce cabinet de révision qui possèdent un agrément spécifique à cet effet (*i.e.* réviseur agréé par l'Office de contrôle des mutualités et des unions nationales de mutualités, réviseur agréé par la Banque nationale de Belgique pour les entreprises financières et réviseur agréé par la Banque nationale de Belgique pour les entreprises d'assurances).

211. Est également visée l'hypothèse où une suspension de plus d'un mois est infligée à un cabinet de révision par une instance disciplinaire de l'Institut lorsque cette dernière est d'avis que la mesure alternative (une amende) n'est pas justifiée (art. 73, § 3 de la loi coordonnée du 22 juillet 1953).

212. Il peut également être renvoyé à la perte de la qualité de réviseur d'entreprises dans le cas d'une personne morale (ou d'une autre entité indépendamment de sa forme juridique) lorsque les conditions d'accès ne sont plus réunies (art. 8, § 1^{er} de la loi coordonnée du 22 juillet 1953).

2.2.2. Démission volontaire sans motifs personnels graves

213. Le commissaire peut également démissionner sans motifs personnels graves (art. 135, § 1^{er}, alinéa 3 C. Soc. et art. 17, § 7 loi ASBL en combinaison avec art. 135, alinéa 3 C. Soc.), mais alors il est tenu de remettre sa démission lors d'une assemblée générale et de présenter par écrit les motifs de sa démission (obligation de déclaration). Le cas échéant, le commissaire peut même convoquer une assemblée générale pour donner sa démission, lors de laquelle l'assemblée générale ne peut se prononcer sur le bien-fondé des motifs.

214. A cet égard, il convient de remarquer que le commissaire d'une filiale ne peut en aucun cas être contraint par la société mère de démissionner si cette dernière souhaite confier le contrôle des comptes annuels de la filiale à un autre réviseur d'entreprises du groupe⁽¹⁷⁾. Il est toutefois permis de démissionner moyennant la rédaction d'un rapport sur les raisons de sa démission et, le cas échéant, si la société a un conseil d'entreprise, l'information à donner par écrit au conseil d'entreprise avec les raisons de sa démission.

⁽¹⁷⁾ M. VANDER LINDEN, E. VANDERSTAPPEN, P. PAUWELS et J.P. VINCKE, *La société et son commissaire: cas pratiques*, Etudes IRE, Bruxelles, 2004, p. 61.

215. Dans tous les cas, le commissaire ne peut pas remettre sa démission de façon inopportune, en d'autres termes, en aucun cas après la clôture de l'exercice comptable. L'Institut estime que dans certaines circonstances (p. ex. lors de problèmes de continuité), la notion « pas de façon inopportune » est encore plus stricte qu'« après la clôture de l'exercice comptable » et avertit qu'il faut en tout état de cause éviter de démissionner lorsque l'exercice comptable est pratiquement expiré ⁽¹⁸⁾. Le commissaire doit soigneusement mettre en balance les conséquences de cette démission pour la société, d'une part, et l'impact négatif sur la continuité du contrôle au sein de la société et sa propre responsabilité, d'autre part ⁽¹⁹⁾.

216. Lorsque le commissaire motive de façon insuffisante sa démission volontaire lors de l'assemblée générale, la démission est réputée avoir été remise de manière non conforme. Par conséquent, ce caractère non conforme de la démission peut engager la responsabilité du commissaire (indemnisation de la part du commissaire) et éventuellement donner lieu à des sanctions disciplinaires en raison de l'exercice incorrect de son mandat ⁽²⁰⁾. Au sein de la doctrine, il n'existe pas de consensus sur la question de savoir si cette démission volontaire non conforme pourrait également entraîner l'invalidation de cette démission ⁽²¹⁾.

2.3. Entités avec conseil d'entreprise

217. Si le commissaire démissionne volontairement (avec ou sans motifs personnels graves) au sein d'une société pourvue d'un conseil d'entreprise, le commissaire est tenu d'informer au préalable et par écrit le conseil d'entreprise des raisons de sa démission (art. 159, alinéa 2 C. Soc.).

218. Le Conseil de l'Institut adopte le point de vue qu'en absence de respect de la notification au conseil d'entreprise, la démission est nulle et dès lors recommande d'informer au préalable et par écrit le conseil d'entreprise des raisons de la démission.

⁽¹⁸⁾ IRE, *Vademecum, Tome 1: Doctrine*, Bruxelles, Editions Standaard, 2009, p. 545 ; IRE, *Rapp. annuel*, 1986, p. 74.

⁽¹⁹⁾ I. DE POORTER, « Art. 135 W. Venn. » dans *Artikelsgewijze commentaren vennootschappen en verenigingen*, Anvers, Kluwer, 2010, p. 13, n° 23.

⁽²⁰⁾ IRE, *Rapp. annuel*, 1985, p. 50 ; Exposé des motifs « du projet de loi relatif à la réforme du révisorat d'entreprises », *Doc. parl. Chambre*, 1982-83, n° 552/1, p. 18 ; Rapport VERHAEGEN, *Doc. parl.*, Ch. rep., 1982-1983, n° 552/35, p. 49 ; R. VAN ASBROECK et P. DE BOCK, *Zoeklicht op de commissaris-revisor*, Anvers, Kluwer, 1986, p. 12.

⁽²¹⁾ B. TILLEMEN affirme que la démission non motivée peut également être invalidée à la demande de tout intéressé (devant le juge du fond) pour le motif que l'obligation de motivation est impérative. I. DE POORTER infirme cette assertion par le raisonnement selon lequel l'obligation légale concernant le licenciement est également impérative et qu'aucune sanction de nullité n'a été prévue en la matière (B. TILLEMEN, *Le statut du commissaire*, ICCL, 2007/2, Bruges, la Charte, p. 98, n° 178 contra I. DE POORTER, « Art. 135 W. Venn. » dans *Artikelsgewijze commentaren vennootschappen en verenigingen*, Anvers, Kluwer, 2010, p. 15, n° 28).

3. Nomination d'un successeur

3.1. Entités sans conseil d'entreprise

219. La démission volontaire du commissaire ne justifie pas que les garanties légales, prévues pour la nomination d'un successeur (spécialement celles du Code des sociétés ⁽²²⁾ et de la législation sur les marchés publics ⁽²³⁾), soient ignorées ou diminuées.

220. Le non-respect de ces garanties est sanctionné par la nullité, prononcée par le président du tribunal de commerce (art. 130, alinéa 3 C. Soc.). Ainsi, il est évident que la nomination du commissaire est une compétence réservée à l'assemblée générale de la société et que le conseil d'administration proposera un candidat commissaire à l'assemblée générale, le cas échéant suite à la proposition formulée par le comité d'audit au conseil d'administration (art. 156, alinéa 2, C. Soc.).

3.2. Entités avec conseil d'entreprise

221. En ce qui concerne la nomination du commissaire successeur au sein d'une entité dotée d'un conseil d'entreprise, I. De Poorter indique (traduction libre) ⁽²⁴⁾ :

« Dans une société pourvue d'un conseil d'entreprise, la proposition du conseil d'administration, sur proposition ou non du comité d'audit, doit être validée par le conseil d'entreprise avant d'être soumise au vote de l'assemblée générale. (...) » ⁽²⁵⁾.

En vertu de l'article 156 du Code des sociétés, le conseil d'entreprise délibère sur la proposition du conseil d'administration et statue à la majorité des voix émises par les membres du conseil d'entreprise et à la majorité des voix émises par les membres nommés par les travailleurs.

Le conseil d'entreprise dispose en fait d'un droit de récusation. ⁽²⁶⁾.

⁽²²⁾ Plus précisément l'art. 130 C. Soc. et l'art. 17, § 7 de la loi ASBL *juncto* art. 130 C. Soc.

⁽²³⁾ IRE, *Démission et nomination du commissaire*, communiqué du Président, 13 mai 2011, p. 2.

⁽²⁴⁾ I. DE POORTER, « Art. 130 W. Venn. » dans *Artikelsgewijze commentaren vennootschappen en verenigingen*, Anvers, Kluwer, 2010, p. 15-16, n^{os} 21-22.

⁽²⁵⁾ Art. 186 A.R. C. Soc. ; Au sujet de la procédure à suivre si une société est dotée d'un conseil d'entreprise, voir : J. BONTE, « Bedrijfsrevisor en ondernemingsraad » (note sous Prés. comm. Bruxelles, 27 septembre 1989), *TRV* 1991, p. 109-110 ; H. BRAECKMANS, « De benoeming van de commissaris-revisor : nieuwe rechtspraak », *RW* 1986-87, p. 1797 ; K. BYTTEBIER, « Besluitvorming binnen de vennootschap » in *Recht voor de onderneming*, Deel II, Vennootschappen, janvier 1996, p. II.32-7 ; B. TILLEMANS, *Le statut du commissaire*, ICCI, 2007/2, Bruges, la Charte, p. 43-60, n^{os} 73-113 ; M. VANDER LINDEN, « Rôle et mission du réviseur d'entreprises à l'égard du conseil d'entreprise » dans X, *La révision des comptes annuels et des comptes consolidés*, Cahiers AEDBF, n^o 10, Bruxelles, Bruylant, 2000, p. 113-141.

⁽²⁶⁾ Ceci signifie que le conseil d'administration ne peut pas proposer plusieurs candidats parmi lesquels le conseil d'entreprise ferait ensuite un choix. Ceci implique également que le conseil d'entreprise n'a d'autre choix que d'accepter ou de rejeter la proposition du conseil d'administration. Si l'on offrait au conseil d'entreprise la possibilité de choisir parmi plusieurs candidats, ceci signifierait que le rôle de l'assemblée générale serait réduit à la validation de la décision de nomination du conseil d'entreprise. Une telle possibilité pourrait engendrer un glissement indésirable du pouvoir.

Un avis négatif du conseil d'entreprise, impliquant un rejet du candidat proposé par le conseil d'administration, ne doit pas être motivé. ⁽²⁷⁾

Le conseil d'entreprise n'a pas le pouvoir de présenter lui-même un candidat. ⁽²⁸⁾

En cas de rejet du candidat proposé par le conseil d'administration, le conseil d'entreprise peut suggérer des candidats au conseil d'administration. Pour plus d'informations sur la procédure de nomination d'un commissaire qui doit être parcourue en cas de présence d'un conseil d'entreprise, il peut être fait référence aux articles 156 et suivants du Code des sociétés.

En cas de désaccord persistant entre le conseil d'entreprise et le conseil d'administration quant à la nomination du commissaire, le président du tribunal de commerce, siégeant comme en référé, peut nommer le commissaire et fixer sa rémunération (art. 131 C. Soc.). ⁽²⁹⁾

Le principe de base à observer est que l'intérêt de la société prime. ⁽³⁰⁾

Cependant, dans certains cas, la jurisprudence prend comme principe de base le critère (subjectif) de la « confiance » pour ne pas renommer un commissaire. En effet, le président du Tribunal de commerce de Bruxelles a estimé que lorsque la confiance entre le conseil d'entreprise et le réviseur d'entreprises est, pour quelque raison que ce soit, minée, le mandat du réviseur d'entreprises ne peut pas être renouvelé. » ⁽³¹⁾

3.2.4. Exercice du mandat

A. Deux comptes annuels distincts dans une seule société (1993, p. 187)

222. Dans une SPRL où les deux gérants sont habilités à agir seuls, il pourrait arriver que, à défaut d'accord entre eux, chacun établisse des comptes annuels. La Commission juridique a été interrogée pour savoir sur la base duquel de ces deux comptes annuels le commissaire devrait en l'occurrence établir son rapport.

⁽²⁷⁾ Comm. Liège 16 avril 1986, *RPS* 1986, n° 6392, p. 173.

⁽²⁸⁾ Prés. comm. Tournai, 25 septembre 1985 statuant sur requête unilatérale, AR 772/86, n° 1190 (renvoi de B. TILLEMANS, *Le statut du commissaire-réviseur*, Etudes IRE, Droit 3/97, p. 22, n° 45); A. Van Oevelen, « De rol en de civielrechtelijke aansprakelijkheid van de commissaris-revisor » dans M. STORME, H. BRAECKMANS et E. WYMEERSCH, *Handels-, Economisch en Financieel Recht*, Gent, Mys&Breesch, 1995, p. 239, n° 4.

⁽²⁹⁾ Art. 157, alinéa 1^{er} C. Soc. ; art. 157ter, § 2, alinéa 3 de la loi du 20 septembre 1948 portant organisation de l'économie ; Prés. Comm. Nivelles, 10 avril 1986, *RDC* 1986, p. 605, note J. BUYLE. Si l'assemblée générale refuse de nommer le commissaire approuvé par le conseil d'entreprise, il est possible soit de recommencer la procédure, soit de saisir le juge des référés (H. BRAECKMANS, « De benoeming van de commissaris-revisor : nieuwe rechtspraak », *RW* 1986-87, p. 1799, n° 14).

⁽³⁰⁾ Prés. comm. Malines, 9 mai 1986, *TBH* 1986, p. 613 ; Anvers, 3 mai 1993, *TRV* 1996, p. 319 ; Prés. comm. Bruxelles, 13 janvier 1995, *TRV* 1996, p. 332 ; Prés. comm. Verviers, 3 juillet 1998, *RDC* 1999, p. 585.

⁽³¹⁾ I. DE POORTER, « Art. 130 W. Venn. » dans *Artikelsgewijze commentaren vennootschappen en verenigingen*, Anvers, Kluwer, 2010, p. 16, n° 22.

223. La Commission juridique estime que le commissaire ne peut pas faire choix de la version sur laquelle il ferait son rapport. L'arrêté des comptes est par essence un acte juridique auquel s'attache une série d'effets en droit. L'article 92 du Code des sociétés (ancien art. 77 Lois Soc.) prévoit que ce sont les administrateurs qui établissent tous les ans les comptes annuels. En interprétant logiquement cette disposition dans son contexte, la Commission juridique est amenée à conclure que dans la SPRL aussi, la préparation et l'établissement des comptes est fondamentalement une activité en collège. Il faut que les gérants arrivent collégialement à une décision. En l'occurrence, il n'y aurait donc pas de comptes annuels valablement arrêtés.

B. Portée de la disposition du droit des sociétés imposant un contrôle sans déplacement (1993, p. 187)

224. L'article 137, § 1^{er} du Code des sociétés (ancien art. 64^{sexies} Lois Soc.) dispose que : « *Les commissaires peuvent, à tout moment, prendre connaissance, sans déplacement, des livres, de la correspondance, des procès-verbaux et généralement de tous les documents et de toutes les écritures de la société. (...)* ».

225. La question posée à la Commission juridique était de savoir si des copies de documents peuvent ou doivent être remises au commissaire à sa demande.

226. La Commission juridique signale que la doctrine juridique se montre curieusement restrictive en ce qui concerne le droit de prendre des copies (J. VAN RYN, *Principes de droit commercial*, t. I, Bruxelles, Bruylant, 1954, n° 665; cf. également P. WAUWERMANS, *SA*, n° 424; B. VAN BRUYSTEGEM, *De vennootschappenwet 1986*, Anvers, Kluwer, 1986, p. 104).

227. La Commission juridique souligne tout d'abord que les fonctions de commissaire sont exercées par des professionnels tenus au secret professionnel et que la révision comptable s'exerce selon des normes professionnelles qui doivent assurer la qualité des travaux. Ces normes professionnelles tiennent compte à juste titre de régime de responsabilité du commissaire et notamment de l'article 140 du Code des sociétés (ancien art. 64^{octies} Lois Soc.) au terme duquel il pourrait être amené à prouver qu'il a accompli les diligences normales de sa fonction. Ceci justifie la tenue de documents de travail détaillés sur lesquels le commissaire pourra le cas échéant s'appuyer (Normes générales de révision, point 2.2.).

228. Les documents de travail rassemblent en premier lieu les documents établis par le réviseur d'entreprises. Il est néanmoins de bonne pratique d'ajouter dans le dossier de contrôle diverses pièces présentant une importance particulière pour la révision, telles que par exemple les statuts, comptes annuels, rapports relatifs aux comptes, etc.

229. Ni la loi, ni les interprétations doctrinales ne conduisent à un rejet de la copie des documents.

230. Selon la Commission juridique, le refus systématique de prendre des copies ne peut s'analyser comme un obstacle aux vérifications, qui serait condamnable sur le pied de l'article 170 du Code des sociétés (ancien art. 204 Lois Soc.) puisqu'il est loisible au commissaire de recopier les documents. Il s'agit cependant d'une mesure qui entraînait de coûts supplémentaires.

231. Les dirigeants pourraient refuser à bon droit qu'il emporte des copies des pièces qui ne seraient pas en relation avec l'objet de ses contrôles.

232. En conclusion, la Commission juridique considère que l'autorisation des dirigeants est nécessaire pour prendre des copies de documents mais que leur refus conduirait à une augmentation légitime et importante des honoraires qui peuvent être réclamés par le commissaire.

C. Evénements survenus après la clôture de l'exercice (1993, p. 186)

233. L'avis de la Commission juridique a été sollicité sur la question de savoir si le commissaire qui prend connaissance d'événements importants, la veille de l'assemblée générales, a la possibilité, voire l'obligation, d'en informer d'initiative les actionnaires, soit par écrit, soit oralement.

234. Les membres de la Commission juridique suppose que l'information en cause, d'une part, a un impact significatif sur les comptes annuels et que, d'autre part, ceux-ci restent inchangés. En effet le point 3.16.3. des Normes générales de révision dispose :

« Si, après l'envoi de son rapport à la société, le réviseur d'entreprises constate que des modifications sont apportées aux comptes annuels, soit par le conseil d'administration, soit par l'assemblée générale, le réviseur d'entreprises devra examiner s'il est nécessaire d'émettre une nouvelle attestation correspondant aux comptes annuels tels qu'ils ont été définitivement approuvés. Cette nouvelle attestation accompagnera les comptes annuels publiés. ».

235. Selon la Commission juridique, on peut rappeler en termes généraux, que le rapport du commissaire est daté et signé à la date de la fin des principaux travaux de contrôle.

236. On peut aussi tenir compte de la recommandation internationale IAS 21 : *Date of the Auditor's Report ; Events after the Balance Sheet Date ; Discovery of Facts after the Financial Statements Have Been Issued.*

237. En vertu de ce texte, le commissaire n'aurait pas l'obligation de rechercher systématiquement, les éventuelles modifications intervenues après la date de clôture de l'exercice, afin d'en faire mention dans son rapport relatif à l'exercice sous revue.

238. S'il est informé de la survenance de tels événements, il est tenu d'en discuter avec la société. Ce n'est qu'après avoir constaté que le conseil d'administration omet d'informer correctement l'assemblée générale, qu'il peut envisager l'opportunité d'une initiative dans le but de mettre sa responsabilité hors cause (art. 140 C. Soc.). Eventuellement il établira un rapport complémentaire.

239. Dans l'hypothèse d'un commissaire qui aurait établi une attestation avec réserves et qui serait informé, juste avant l'assemblée générale, d'événements qui lèveraient les réserves qu'il a formulées, la Commission juridique estime que le commissaire devrait logiquement commenter oralement devant l'assemblée générale les changements survenus dans la situation. Il sera par ailleurs attentif à ce qu'il soit pris acte de son intervention dans le procès-verbal.

240. La publication visée à l'article 100 du Code des sociétés comprendra le rapport initial et l'extrait du procès-verbal de l'assemblée générale reproduisant les commentaires du commissaire.

D. Non-convocation de l'assemblée générale (1994, p. 198)

241. Concernant le problème de l'attitude à adopter par le commissaire lorsque le conseil d'administration qui a établi les comptes annuels, omet de convoquer l'assemblée générale, la Commission juridique émet l'avis suivant.

242. Il convient de rappeler d'abord que conformément à l'article 532 du Code des sociétés (ancien art. 73, alinéa 1^{er} Lois Soc.), il faut tenir chaque année au moins une assemblée générale. La responsabilité pénale des administrateurs peut être engagée s'il n'ont pas soumis à l'assemblée générale les comptes annuels dans les six mois de la clôture de l'exercice (art. 126, § 1^{er}, 1^o C. Soc.).

243. Le conseil d'administration et le commissaire peuvent également être tenus de convoquer l'assemblée générale à la demande d'actionnaires qui représentent un cinquième du capital social (art. 532 C. Soc.).

244. La question concrète qui se pose est de savoir à partir de quel moment le commissaire, en cas de carence du conseil d'administration, sera tenu de procéder effectivement à cette convocation de l'assemblée générale (hors le cas où cette demande émanerait de 20 % des actionnaires).

245. La Commission juridique estime que le commissaire qui constate que la convocation à l'assemblée générale n'est pas envoyée, si bien qu'il est permis de douter sérieusement de la tenue de celle-ci à la date statutaire, doit d'abord attirer l'attention du conseil d'administration sur ses obligations en la matière, en insistant pour qu'il convoque

l'assemblée générale (cf. P.A. FORIERS, « Les situations de blocage dans les sociétés anonymes », in *Etudes IRE*, 1/94, p. 7-36).

246. Lorsque le conseil d'administration ne prend pas les mesures qui s'imposent dans un délai raisonnable, le commissaire devra personnellement procéder à la convocation de l'assemblée générale.

E. Application de l'article 104 du Code des sociétés (ancien art. 80bis Lois Soc.) (1996, p. 233)

247. La question posée concerne l'application de l'article 104 du Code des sociétés (ancien art. 80bis Lois Soc.) dans le cadre de la diffusion d'une version abrégée des comptes annuels. Le réviseur d'entreprises souhaite savoir dans quelle mesure il peut appliquer la norme ISA 800 selon laquelle un rapport spécial est établi sur la conformité entre les comptes annuels abrégés et les comptes annuels complets.

248. Selon la Commission juridique, l'opinion que le commissaire donnerait éventuellement sur les comptes résumés revêtent une nature différente de l'opinion du conseil d'administration en application de l'article 104.

249. Dans le premier cas, il est demandé de préciser si l'attestation a été donnée avec ou sans réserve ou si elle a été refusée. Dans le second cas, il s'agit de savoir dans quelle mesure il y a concordance entre les données abrégées et les comptes annuels complets. Il n'est pas demandé au commissaire de se prononcer sur l'image fidèle. Ceci serait d'ailleurs impossible dans la mesure notamment où un ensemble d'informations, par exemple sur le hors-bilan, font défaut dans les comptes abrégés.

250. Toutefois, l'article 104 demande que les comptes annuels abrégés n'altèrent pas l'image du patrimoine, de la situation financière et des résultats de la société. Il est admissible que le commissaire établisse un rapport distinct sur ce point précis.

251. La Commission juridique considère que le modèle de rapport publié en annexe de l'ISA 800 peut servir de base à l'établissement d'un rapport spécifique du commissaire.

F. Présence du commissaire lors de l'assemblée générale – représentation par procuration (2001, p. 104)

252. Il a été demandé s'il était possible qu'un commissaire se fasse représenter par procuration à l'assemblée générale.

253. Dans le cas soumis à la Commission juridique, il s'agissait d'une société qui souhaitait modifier ses statuts mais qui n'avait pas invité le commissaire à l'assemblée générale sur le sujet. Plus concrètement, il s'agissait d'une modification de statuts pour laquelle la loi ne prévoyait aucune intervention du commissaire. La question est de savoir dans quelle mesure le commissaire peut se faire représenter par un mandataire désigné par procuration.

254. En application de l'article 533 du Code des sociétés, le commissaire doit être invité à toutes les assemblées générales, peu importe qu'il ait dû ou qu'il n'ait pas dû préparer de rapport pour l'assemblée en question.

255. Sur avis de la Commission juridique, le Conseil de l'IRE estime qu'il est exclu qu'un commissaire donne procuration à un mandataire pour se faire représenter à une assemblée générale. En effet, le mandat du commissaire est un contrat conclu *intuitu personae*. Bien entendu, il convient de nuancer cette règle lorsqu'il s'agit d'une société de réviseurs, auquel cas il est parfaitement possible qu'un autre représentant de la société soit désigné.

256. Par ailleurs, conformément à la jurisprudence de la Cour de cassation belge, une procuration ne peut être accordée que dans le cadre d'actes considérés comme des actes juridiques. La Commission juridique est d'avis que, dans le cas présenté, le commissaire n'est pas tenu de poser un acte juridique. Par contre, il en serait effectivement ainsi dans le cas visé par l'article 538 du Code des sociétés, lorsque la loi exige qu'un rapport du commissaire soit présenté.

257. L'article 533 du Code des sociétés est strict en ce qui concerne l'invitation du commissaire : il ne peut être dérogé à cette obligation. Par contre, en ce qui concerne la présence réelle du commissaire à l'assemblée générale, il est impossible d'en déduire qu'il y ait obligation d'être présent ou représenté. Bien entendu, cette règle ne s'applique pas aux circonstances visées par l'article 538 du Code des sociétés, où la présence du commissaire est bel et bien requise.

258. Pour être complet, le Conseil de l'IRE souhaite ajouter que le commissaire est autorisé à se faire assister lors des assemblées générales par des personnes qui dépendent de lui. Au cas où le commissaire est tenu d'établir un rapport, le principe veut qu'il assiste à l'assemblée générale appelée à délibérer sur la base de ce rapport, sauf en cas de force majeure.

*G. Communication et utilisation de messages électroniques par le commissaire
(2001, p. 113)*

259. Un réviseur d'entreprises demande à la Commission juridique de prendre position sur la communication et l'utilisation par le commissaire de messages électroniques, qui constituent des documents internes de la société.

260. Plus particulièrement, il peut être fait référence à l'article 137, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, du Code des sociétés: «*Les commissaires peuvent, à tout moment, prendre connaissance, sans déplacement, des livres, de la correspondance, des procès-verbaux et généralement de tous les documents et de toutes les écritures de la société. Ils peuvent requérir de l'organe de gestion, des agents et des préposés de la société toutes les explications ou informations et procéder à toutes les vérifications qui leur paraissent nécessaires.* ».

261. La question est de savoir si les messages électroniques, qui constituent respectivement des documents internes, sont considérés comme des écritures de la société.

262. Enfin, le réviseur d'entreprises concerné se pose la question de savoir s'il ne serait pas possible de régler l'un ou l'autre point dans l'*engagement letter*.

263. Selon la Commission juridique, les messages électroniques doivent être considérés comme des documents et écritures de la société, au sens de l'article 137, § 1^{er} du Code des sociétés.

264. En ce qui concerne les messages électroniques personnels, la Commission juridique attire l'attention sur le fait qu'en France, la Cour de cassation a récemment décidé que les employeurs n'étaient pas autorisés à lire les messages électroniques de leurs travailleurs et encore moins de consulter les fichiers informatiques personnels de leurs travailleurs (Nikon France t. Onos, Cass. Soc., Arrêt n° 41-6410/2/01).

265. Le droit de contrôle dont bénéficie un employeur sur ses travailleurs ne contrebalance pas le droit de protection de la vie privée dont jouit le travailleur. En Belgique, par contre, l'on considère depuis quelque temps qu'un travailleur, qui a été informé, renonce à son droit de protection de la vie privée et accepte que ses messages électroniques soient contrôlés.

266. Pour conclure, la Commission juridique estime donc que les messages électroniques doivent être assimilés aux documents et aux écritures de la société et que, par conséquent, le commissaire peut exiger d'en prendre connaissance, conformément à l'article 137, § 1^{er} du Code des sociétés.

267. Le Conseil de l'IRE est d'avis que ceci n'implique pas que le commissaire soit tenu d'analyser systématiquement tous les courriels de la société.

H. Présence du commissaire à l'assemblée générale (2003, p. 80)

268. Un réviseur d'entreprises constate d'une part que le nouvel article 268, § 2 du Code des sociétés, tel que modifié par la loi du 2 août 2002 (loi *corporate governance*), autorise qu'une assemblée générale qui prend connaissance des rapports (rapport de gestion, rapport du commissaire) et se prononce sur les comptes annuels puisse être tenue par *écrit*. D'autre part, il remarque que, conformément à l'article 272 du Code des sociétés, les commissaires *assistent* à l'assemblée générale quand celle-ci délibère sur base d'un rapport qu'ils ont rédigé. Dès lors, il demande comment les deux dispositions peuvent être combinées.

269. Tout d'abord, la Commission juridique rappelle l'article 268, § 2 du Code des sociétés. Cet article stipule que : « *Les associés peuvent, à l'unanimité, prendre par écrit toutes les décisions qui relèvent du pouvoir de l'assemblée générale, à l'exception de celles qui doivent être passées par un acte authentique. Les personnes visées à l'article 271 peuvent prendre connaissance de ces décisions.* ».

270. La Commission juridique remarque que, pour faire application de la prise de décision par écrit, tous les associés ou actionnaires doivent donner leur accord pour l'application de la procédure écrite.

271. Pour répondre à la question posée, la Commission juridique souhaite faire une distinction entre la convocation de l'assemblée générale, la délibération effective et enfin la prise de décision.

272. La Commission juridique est d'avis que l'article 268 du Code des sociétés modifié ne dispense pas l'organe de gestion de son obligation de *convoquer* les actionnaires, les administrateurs, les commissaires et les obligataires, à moins que les destinataires de la convocation n'y renoncent. Ceci découle d'ailleurs du fait que l'article 268, § 2 du Code des sociétés ne prévoit pas d'exception à l'article 268, § 1^{er} ; en d'autres mots, le paragraphe 1^{er} reste d'application.

273. Le paragraphe 1^{er} stipule que l'organe de gestion et les commissaires, s'il y en a, peuvent convoquer l'assemblée générale.

274. En ce qui concerne la *délibération*, la Commission juridique renvoie à l'article 63 du Code des sociétés. Cet article stipule qu'à défaut de dispositions statutaires, les règles ordinaires des assemblées délibérantes s'appliquent aux collèges et assemblées prévues par le présent Code.

275. La Commission juridique est d'avis que les nouveaux articles ne semblent en principe pas dispenser les actionnaires de tenir effectivement une *délibération*. Toutefois, ils pourraient – moyennant unanimité – y renoncer. Ceci pourrait par exemple être effectué au moyen d'un document où ils renoncent explicitement à la délibération, ainsi qu'à la possibilité de poser des questions. Si un commissaire est en fonction, il conviendrait également de lui demander explicitement de renoncer à son droit de parole.

276. Enfin, la Commission juridique estime que la *prise de décision* véritable peut avoir lieu par écrit, sauf si un acte authentique est nécessaire.

277. Etant donné qu'une assemblée générale ordinaire ne prend pas de décisions qui nécessitent un acte authentique, les décisions lors de cette réunion peuvent par conséquent être prises par écrit.

I. Terminologie utilisée dans les contrats de crédit (2004, p. 107)

278. Un réviseur d'entreprises souhaite obtenir l'avis de la Commission juridique en ce qui concerne les termes habituels que les institutions de crédit utilisent dans les contrats de crédit. A titre d'exemple, il cite l'exemple suivant :

1. (...) en garantie de votre crédit d'investissement de xxx euro : engagement de la SOCIETE MERE visant à mettre suffisamment de liquidités à la disposition de la SOCIETE UTILISATRICE DU CREDIT afin que celle-ci puisse respecter ses obligations envers la banque (...).
2. Une autre pratique consiste à adresser la convention de crédit à la SOCIETE MERE et la SOCIETE UTILISATRICE DU CREDIT requérant par conséquent une double signature et précisant que le crédit n'est utilisable que via des comptes bancaires couverts au nom de la FILIALE.

279. L'intéressé se pose la question de savoir si de tels contrats ne doivent pas être assimilés à de simples cautionnements solidaires, de sorte que de telles garanties doivent également être reprises sous les cautions personnelles de la société qui s'est portée caution.

280. Sur proposition de la Commission juridique, le Conseil de l'IRE considère, à titre préliminaire, qu'on constate effectivement une « créativité » sans cesse accrue des *comfort letters* et que par conséquent il est à conseiller que le professionnel traite cette problématique avec la prudence et l'attention requise.

281. Le Conseil de l'IRE souhaite renvoyer à l'avis 106-3 « Engagements d'une société-mère relatifs à la solvabilité de sa filiale » de la Commission des Normes comptables ainsi qu'une série d'articles de doctrine relatifs aux *comfort letters* (L. MARCELIS, « Une sureté nouvelle : la lettre de confort », *CFP*, 1996, p. 33-43 ; Liège 13 avril 1995, Ing.-Cons. 1995, p. 379, note P. DE VROEDE ; *Annuaire Pratiques du commerce & Concurrence* 1995, p. 558 ; *R.R.D.* 1995, p. 336 ; *RPS*, 1996, p. 326, note A. ANDRE DUMONT, S. MAQUET) de même qu'à la thèse de doctorat en cette matière de L. DU JARDIN (*Un confort sous-estimé dans la contractualisation des groupes de sociétés : la lettre de patronage*, Bruxelles, Bruylant, 2002, 344 p.).

282. En ce qui concerne le premier libellé, le Conseil de l'IRE est d'avis qu'il s'agit d'une sûreté personnelle qui peut être assimilée à un cautionnement et qui doit, à tous égards, être mentionnée dans l'annexe des comptes annuels.

283. En ce qui concerne le deuxième libellé, le Conseil de l'IRE constate que cela dépend d'une banque à l'autre de savoir si la signature de la société-mère ainsi que de la filiale qui utilise le crédit est requise. La Commission juridique est d'avis qu'il appartient au réviseur d'entreprises de vérifier s'il existe une couverture adéquate, également de la part de la société qui n'utilise pas le crédit.

284. De plus, certains membres de la Commission juridique font remarquer que, dans le cadre de confirmations bancaires, les banques elles-mêmes ne portent pas toujours

la même attention à la problématique susmentionnée. Les banques ne reprennent pas toujours les « garanties indirectes » susmentionnées parmi les obligations des entreprises. Il faudrait, peut-être, dans la façon de formuler la question du professionnel vis-à-vis des banques, insister de manière plus explicite sur une réponse exhaustive.

J. Lettre d'affirmation (Representation letter) (2004, p. 116)

285. Un tiers demande le point de vue de l'IRE en ce qui concerne une *representation letter* soumise par un commissaire aux administrateurs (lettre d'affirmation).

286. Cette lettre d'affirmation se base entre autres sur le point 2.5.4. des Normes générales de révision de l'IRE ainsi que sur la recommandation de révision « Les déclarations de la direction ».

287. Selon les normes internationales de révision, la lettre d'affirmation fait également partie des procédures standard (*International Standard on Auditing (ISA)-580 « Management Representations »*).

288. L'article 137, § 1^{er} du Code des sociétés, qui définit les compétences des commissaires, donne une base juridique à ces questions d'affirmation. L'alinéa 1^{er}, *in fine*, stipule que les commissaires :

« (...) peuvent requérir de l'organe de gestion, des agents et des préposés de la société toutes les explications ou informations et procéder à toutes les vérifications qui leur paraissent nécessaires. ».

289. Conformément à la pratique internationale, le commissaire doit obtenir la preuve que la direction de l'entité (soit d'une entité commerciale, soit d'une ASBL) reconnaît sa responsabilité en ce qui concerne l'image fidèle des états financiers – établis selon les normes généralement acceptées – et que, pour ce faire, l'organe de gestion compétent a pris, effectivement, en considération tous les éléments importants qui peuvent exercer une influence réelle sur l'image fidèle de ces états financiers. C'est dans ce contexte que la lettre d'affirmation doit être examinée.

290. Selon la Commission juridique, les affirmations qui sont données par l'organe de gestion dans une lettre d'affirmation ne dispensent aucunement le commissaire de sa responsabilité de se former sa propre opinion quant à l'image fidèle des états financiers, sur base de l'ensemble de ses travaux de contrôle.

3.2.5. Rapport de révision

A. Rapport lorsqu'un commissaire suppléant est appelé à exercer des fonctions (1994, p. 198)

291. Il est possible, lors de la nomination du commissaire, de prévoir aussi la désignation d'un suppléant qui, dans des conditions préalablement établies, pourra assumer les fonctions de commissaire, en remplacement du commissaire en titre.

292. Selon les travaux préparatoires de la loi du 21 février 1985 portant réforme du révisorat d'entreprises (*Doc. parl.*, Ch. repr., 1982-1983, n° 525/35, p. 32), il y a lieu de se référer au régime prévu par les statuts pour décider à quel moment le suppléant entrera en fonction.

293. La question qui se pose est de savoir comment rédiger le rapport de révision lorsque le commissaire suppléant exerce effectivement pendant un certain temps la fonction de commissaire.

294. Tant le commissaire en titre que son suppléant devront établir un rapport dans lequel ils rendront compte à l'assemblée générale de la manière dont ils ont accompli leur mission au cours de la période pendant laquelle ils étaient en fonction. C'est sur cette base que leur décharge pourra être votée.

295. Puisqu'aucun des deux réviseurs d'entreprises en cause n'aura eu l'occasion d'accomplir l'ensemble des travaux de contrôle pendant toute la période, les réviseurs d'entreprises ne peuvent en principe être obligés à signer un seul rapport de révision des comptes annuels. Celui qui sera effectivement en fonction au moment de l'assemblée générale a pour mission de faire rapport à celle-ci. Mais une collaboration entre les deux réviseurs d'entreprises s'impose. Par ailleurs, celui qui signera le rapport de révision pourra se fonder sur les travaux effectués par son confrère (*cf.* recommandation de révision du 4 mars 1988).

B. Mention dans le rapport de révision de la société mère d'infractions dans la filiale (1998, p. 208)

296. Le commissaire d'une société mère constate qu'aucun commissaire n'est nommé dans la filiale, bien que celle-ci soit obligée d'en nommer un.

297. Le commissaire se demande dans quelle mesure peut-il ou doit-il signaler cette infraction dans son rapport de révision ?

298. La Commission juridique estime qu'il faut faire une différence entre le rapport sur les comptes annuels non consolidés et celui sur les comptes consolidés.

299. En ce qui concerne le rapport sur les comptes annuels non consolidés, on n'attend pas du commissaire de la société mère qu'il vérifie le respect du Code des sociétés au sein de la filiale. Par conséquent, la mention de l'infraction dans son rapport est inappropriée.

300. En ce qui concerne les comptes annuels consolidés, le commissaire est confronté à l'absence de chiffres certifiés pour la filiale. Selon la Commission juridique, ce motif est insuffisant pour émettre une réserve dans le rapport de révision, étant donné que l'article 147 du Code des sociétés (ancien art. 74 de l'arrêté consolidation) autorise, au besoin, le réviseur d'entreprises chargé du contrôle des comptes consolidés d'effectuer lui-même les vérifications nécessaires. Cette façon de procéder s'imposera certainement s'il y a des doutes quant à la valorisation des participations et à la valeur des filiales.

301. Enfin, la Commission juridique attire l'attention sur le fait que, au niveau de la responsabilité des administrateurs, une vigilance toute particulière est recommandée si la société mère est administrateur dans une ou plusieurs de ses filiales.

C. Signature des rapports au nom d'un cabinet de révision par un réviseur d'entreprises qui n'est ni associé, ni administrateur ou gérant de ce cabinet ⁽³²⁾
(2004, p. 102)

302. Un réviseur d'entreprises demande l'opinion de l'IRE sur la question suivante : un réviseur d'entreprises collaborant avec un cabinet de révision sans être associé, ni administrateur ou gérant peut-il signer des rapports au nom du cabinet ?

303. Il convient de distinguer deux hypothèses :

- a) lorsqu'il s'agit de missions de révision, le cabinet est obligé de nommer un représentant permanent parmi ses associés, gérants ou administrateurs (art. 16 loi de 1953) ; la réponse à la question est donc négative pour les missions de révision;
- b) en ce qui concerne la signature, au nom du cabinet, de rapports ne portant pas sur des missions de révision, une lecture littérale des textes légaux n'exclurait pas que ce réviseur d'entreprises puisse signer des rapports au nom du cabinet.

304. Sur proposition de la Commission juridique, le Conseil de l'IRE est cependant d'avis qu'il n'est pas souhaitable que la pratique visée au point b) soit appliquée (notamment à la lumière de la confusion que ce système risque de créer au niveau des personnes pouvant engager le cabinet, et compte tenu de certaines dispositions légales telles que les art. 62 et 74, 2^o, a) C. Soc.).

D. Mention dans le rapport du commissaire des violations du Code des sociétés et des statuts en cas de transposition tardive d'une directive européenne en matière de droit des sociétés (2008, p. 80)

305. Conformément à l'article 144, 8^o du Code des sociétés, le commissaire déclare dans son rapport s'il a eu connaissance d'opérations conclues ou de décisions prises en violation des statuts ou des dispositions du Code des sociétés.

⁽³²⁾ Avis de la Commission juridique publié dans IRE, *Bulletin d'Information*, n^o 5/2004, p. 5.

306. La majorité de la doctrine est d'avis que le contrôle par le commissaire des violations du droit des sociétés et des statuts se limite aux violations ayant une influence (directe ou indirecte) sur les comptes annuels.

307. Si le délai de transposition d'une Directive européenne en matière de droit des sociétés est expiré, alors que cette directive n'a pas encore été transposée dans le Code des sociétés belge et qu'une disposition de cette directive a un impact sur les comptes annuels, la question se pose de savoir si le commissaire pourrait être tenu responsable lorsque, dans son rapport, il n'indique pas une violation de la directive.

308. L'article 144, 8° du Code des sociétés prévoit que le rapport des commissaires comporte l'indication qu'ils n'ont point eu connaissance d'opérations conclues ou de décisions prises en violation des statuts ou du présent Code.

309. Le Conseil de l'IRE, sur proposition de la Commission juridique, estime donc que la mission des commissaires se limite à l'indication de violations portant sur le Code des sociétés.

310. Dès lors le Conseil de l'IRE, dans le cadre de sa mission, le commissaire ne doit pas mentionner dans son rapport la violation d'une disposition d'une directive européenne en matière de droit des sociétés n'ayant pas été transposée dans le Code des sociétés.

311. L'interprétation contraire supposerait que les directives européennes ont un effet direct entre personnes de droit privé.

E. Questions concernant l'indépendance des membres du comité d'audit (2009, p. 75)

312. La question se pose de savoir s'il est possible de contester l'indépendance de l'administrateur désigné. Cela peut-il avoir un éventuel impact sur la validité de la constitution du comité d'audit ?

313. Sur proposition de la Commission juridique, le Conseil de l'IRE répond de manière positive aux deux questions.

314. D'une part, l'indépendance d'un administrateur pourrait être contestée par une action en annulation de la décision de l'assemblée générale.

315. Le nouvel article 526ter du Code des sociétés prévoit que la décision de nomination de l'administrateur indépendant doit faire mention des motifs sur la base desquels est octroyée la qualité d'administrateur indépendant.

316. Le Conseil de l'IRE considère que cette obligation de motivation permet de penser qu'il est possible de contester l'indépendance de l'administrateur désigné par un recours en annulation pour non-respect des critères d'indépendance fixés par l'article 526*ter* du Code des sociétés.

317. Le Conseil de l'IRE estime, par ailleurs, que dans la mesure où c'est l'indépendance de l'administrateur compétent en matière de comptabilité et d'audit et membre du comité d'audit, qui est remise en cause, cette contestation sur la validité de la nomination pourrait avoir un impact sur la validité de la constitution du comité d'audit.

318. D'autre part, l'indépendance d'un administrateur pourrait être contestée par le biais d'une action en responsabilité.

319. Le Conseil de l'IRE est d'avis que dans la mesure où un administrateur n'est plus indépendant en vertu des critères fixés par l'article 526*ter* du Code des sociétés, la composition du comité d'audit devrait être réaménagée par le conseil d'administration ou l'assemblée générale.

320. A défaut, la responsabilité solidaire des administrateurs pourrait être engagée pour non-respect d'une disposition du Code des sociétés.

321. Le commissaire a par ailleurs l'obligation de dénoncer l'infraction au Code des sociétés dans la seconde partie de son rapport, et notamment dans la mesure où il a l'obligation de vérifier la mention reprise dans le rapport de gestion sur la justification de l'indépendance et de la compétence en matière de comptabilité et d'audit de l'administrateur.

3.2.6. Décharge aux commissaires (2001, p. 103)

322. L'Institut a été amené à répondre à une question en rapport avec la décharge décidée par l'assemblée générale – conformément à l'article 554 du Code des sociétés – après l'approbation des comptes annuels. La validité de la décharge est fonction – entre autres – de la mention dans la convocation des actes faits en dehors des statuts, comme c'était le cas dans le passé et, depuis l'entrée en vigueur du Code, des « actes faits en contravention du présent Code ».

323. La question est de savoir dans quelle mesure l'ajout du passage « actes faits en contravention du présent Code » restreint la portée de la décharge aux administrateurs et aux commissaires. Faut-il partir du principe que, lorsqu'aucune mention particulière n'est faite dans la convocation en rapport avec les actes faits en contravention du Code des sociétés ou en dehors des statuts, la décharge des commissaires ou des administrateurs n'est valable que pour les actes qui ne dépassent pas les statuts ou qui ne vont pas à l'encontre du Code des sociétés?

324. Le Conseil a sollicité l'avis de la Commission juridique.

325. Conformément à l'article 554, alinéa 2 du Code des sociétés, pour que la décharge soit valable, il est indispensable que les actes commis en contravention du Code soient « spécialement indiqués dans la convocation ». Selon la Commission juridique, le passage « spécialement indiqués dans la convocation » ne signifie pas nécessairement que les actes contraires au Code doivent être énumérés textuellement dans la convocation. En raison d'un renvoi aux annexes (notamment au rapport de gestion), la convocation est considérée contenir également les données mentionnées dans les annexes.

326. Il convient de préciser que cette interprétation est un peu moins évidente pour les sociétés ayant fait ou faisant publiquement appel à l'épargne, par exemple. En application de l'article 533, dernier alinéa, du Code des sociétés, l'ordre du jour de ces sociétés doit contenir non seulement l'indication des sujets à traiter mais également les propositions de décision.

327. Un autre exemple concerne la convocation relative à la modification des statuts. En application de l'article 286, alinéa 2 du Code des sociétés, l'assemblée générale ne peut valablement délibérer et statuer sur les modifications apportées aux statuts que lorsque les modifications proposées ont été spécialement indiquées dans la convocation.

328. Sur la base de ce qui précède, la Commission juridique conclut que, pour que la décharge soit valable, l'indication spéciale dans la convocation des actes faits en dehors des statuts et des actes faits en contravention du Code des sociétés constitue sans aucun doute la solution la plus sûre. Si cela a été le cas, la Commission juridique estime cependant que les informations reprises dans les annexes à la convocation doivent également être considérées comme étant mentionnées dans la convocation, à condition que la convocation fasse référence à ces annexes. Cette décision pourrait signifier que les personnes qui, lors de l'assemblée générale, ont voté en connaissance de cause avant la décharge, ne peuvent plus introduire de recours ultérieur afin d'annuler la décision de l'assemblée générale.

3.2.7. Fonction de commissaire et liquidation de la société

A. Décharge aux commissaires dans le cadre de la liquidation (2001, p. 114)

329. Un réviseur d'entreprises demande si le commissaire peut bénéficier d'une décharge durant la liquidation d'une société. Il fait référence au fait qu'un rapport est établi chaque année par le liquidateur et que les comptes annuels sont présentés lors de l'assemblée générale mais il fait remarquer que les comptes annuels ne sont pas approuvés en tant que tels. Par conséquent, qu'en est-il de la décharge attribuée au commissaire qui, dans le cas présent, fait rapport durant la liquidation?

330. La Commission juridique souhaite d'abord rappeler l'article 194 du Code des sociétés: « *Après la liquidation et au moins un mois avant l'assemblée générale ou la réunion des associés, les liquidateurs déposent un rapport sur l'emploi des valeurs sociales au siège de la société et soumettent les comptes et pièces à l'appui. Ces rapports*

sont contrôlés par le commissaire. A défaut d'un tel commissaire, les associés disposent d'un droit individuel d'investigation, pour lequel ils peuvent se faire assister d'un expert-comptable externe ou d'un réviseur d'entreprises.

L'assemblée entend le cas échéant le rapport du commissaire et statue sur la décharge des liquidateurs. ».

331. La Commission juridique attire l'attention sur la position qu'elle a prise précédemment, selon laquelle une lecture littérale de l'article de loi précité peut porter à croire que le commissaire *n'interviendrait qu'à l'issue de la liquidation* (cf. IRE, *Rapp. annuel*, 2000, p. 120).

332. Suivant ce raisonnement, les liquidateurs présentent en effet chaque année les comptes annuels lors de l'assemblée générale mais le commissaire ne procéderait ni à l'approbation annuelle ni au contrôle annuel de ces comptes.

333. Le fait qu'aucune approbation des comptes ne soit prévue ne permet pas de conclure que le commissaire ne peut pas intervenir durant la liquidation. En effet, lorsque les comptes annuels sont consolidés, il n'est pas prévu d'« approbation » par l'assemblée générale et le commissaire exerce cependant un contrôle.

334. C'est la raison pour laquelle la Commission juridique a souhaité examiner comment le contenu de l'intervention du commissaire pendant la liquidation pourrait être analysé.

335. Lorsque la durée du mandat a expiré et que la liquidation n'est pas encore terminée, l'assemblée générale des actionnaires renouvellera le mandat du commissaire, désignera un nouveau commissaire ou, ce qui arrive fréquemment, ne désignera pas de commissaire si la société ne répond plus aux critères requis en matière de désignation d'un commissaire.

336. Plusieurs membres de la Commission juridique estiment que pendant la liquidation, le commissaire continue à exercer sa mission, qui consiste notamment à contrôler les comptes annuels statutaires ou consolidés, et ce conformément aux directives européennes, qui ne prévoient pas d'exception au contrôle des comptes annuels en cas de liquidation. A ce sujet, le commissaire doit établir chaque année un rapport relatif aux comptes annuels. Ces comptes annuels doivent être communiqués chaque année à l'assemblée générale, toutefois sans approbation.

337. En outre, ces membres de la Commission juridique estiment que, en dépit de la liquidation, le commissaire continue à jouir des mêmes possibilités que dans le cas d'une société qui n'est pas en liquidation, par exemple en ce qui concerne le droit de convocation de l'assemblée générale.

338. En ce qui concerne la décharge, l'on constate que le liquidateur est tenu d'établir chaque année un rapport mais qu'il ne reçoit néanmoins sa décharge qu'à l'issue de la liquidation. Toujours en ce qui concerne le commissaire, l'article 194 ne fait état d'une *décharge qu'à la fin de la liquidation*.

339. En raison de cette situation quelque peu inconfortable, la Commission juridique recommande de *résoudre cette incertitude statutairement* et de prévoir expressément dans les statuts que, durant la liquidation, il soit procédé à la présentation et à l'approbation des comptes annuels, ce qui inclut la décharge des commissaires et, le cas échéant, aussi du liquidateur.

B. Date de communication du rapport du commissaire au tribunal de commerce en cas de clôture de la liquidation (2008, p. 83)

340. L'article 190, § 1^{er}, alinéa 3 du Code des sociétés prévoit : « *Avant la clôture de la liquidation, les liquidateurs, un avocat, un notaire ou un administrateur ou un gérant de la société soumettent, par requête unilatérale conformément aux articles 1025 et suivants du Code judiciaire, le plan de répartition de l'actif entre les différentes catégories de créanciers pour accord au tribunal de l'arrondissement dans lequel se trouve le siège de la société au moment du dépôt de cette requête unilatérale. La requête précitée peut être signée par le ou les liquidateurs, par un avocat, par un notaire ou par un administrateur ou un gérant de la société.* ».

341. L'article 194, alinéa 1^{er} du Code des sociétés prévoit : « *Après la liquidation et au moins un mois avant l'assemblée générale ou la réunion des associés, les liquidateurs déposent un rapport sur l'emploi des valeurs sociales au siège de la société et soumettent les comptes et pièces à l'appui. Ces rapports sont contrôlés par le commissaire. À défaut d'un tel commissaire, les associés disposent d'un droit individuel d'investigation, pour lequel ils peuvent se faire assister d'un expert-comptable ou d'un réviseur d'entreprises.* ».

342. L'article 190 du Code des sociétés prévoit l'intervention du tribunal de commerce avant la clôture de la liquidation.

343. Certains tribunaux semblent imposer la communication du rapport du commissaire avant la clôture de la liquidation.

344. La question se pose de savoir si l'intervention du tribunal de commerce précède le rapport du commissaire ou inversement.

345. Le Conseil de l'IRE, sur proposition de la Commission juridique, est d'avis que le commissaire ne doit pas établir de rapport lorsque le plan de répartition est communiqué au tribunal du commerce.

346. Il doit établir un rapport uniquement en vue de l'assemblée générale relative à la clôture de la liquidation.

C. Mise en liquidation d'une société et rapport du commissaire (2008, p. 84)

347. Un réviseur d'entreprises fait remarquer que Maître Brenda DE CALUWE écrit dans son article « Jaarrekening. Opstelling en goedkeuring bij ontbinding, vereffening en sluiting van de vereffening van een vennootschap », *NJW*, n° 135, 1^{er} février 2006, p. 60 : « Conformément à l'article 143 C. Soc., les commissaires doivent rédiger à propos des comptes annuels un rapport écrit et circonstancié. En cas de dissolution d'une société, le commissaire devra donc émettre un rapport sur les comptes annuels se rapportant à la période entre la date de clôture du dernier exercice et la date de la décision de dissolution de la société. A défaut de l'établissement des comptes annuels, le commissaire doit rédiger un rapport de carence. Ceci est également le point de vue de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises. » (traduction libre).

348. Le point 1.2.3. *in fine* des Normes relatives au contrôle à opérer lors de la proposition de dissolution d'une société dont la responsabilité est limitée, mentionne expressément que : « Le commissaire, si cette fonction est pourvue, établira un rapport sur ces comptes ou, le cas échéant, à défaut de leur établissement, un rapport de carence. »⁽³³⁾.

349. Selon le réviseur d'entreprises, l'on peut en déduire que le commissaire doit établir un rapport de carence, pour autant qu'il n'y ait pas d'établissement des comptes annuels à la date de la décision de la mise en liquidation ; en d'autres mots, une mission complémentaire non prévue par le Code des sociétés, est confiée au commissaire.

350. Le Conseil de l'IRE, sur proposition de la Commission juridique, est d'avis qu'il n'y a pas d'obligation pour le commissaire de rédiger un rapport de carence ni de mentionner une quelconque violation du droit des sociétés, même s'il est souhaitable dans certains cas d'établir un état intermédiaire de l'actif et du passif afin de délimiter la période de responsabilité des administrateurs.

351. Par conséquent, le Conseil de l'IRE constate que les Normes relatives à la dissolution doivent être adaptées.

3.2.8. Commissaire et ASBL

A. Démission d'un commissaire dans une ASBL pour cause d'honoraires insuffisants⁽³⁴⁾ (2004, p. 100)

352. Un commissaire est nommé dans une ASBL pour trois années comptables, à savoir pour 2002, 2003 et 2004. En ce qui concerne les années comptables 2003 et 2004, il demande une indemnisation plus importante que ce qui a été contractuellement convenu en 2002.

⁽³³⁾ Cf. IRE, *Vademecum*, II, 2007, p. 471.

⁽³⁴⁾ Avis de la Commission juridique publié dans IRE, *Bulletin d'Information*, n° 6/2004, p. 23-24.

353. Le conseil d'administration décide de ne pas soumettre cette proposition à l'assemblée générale. A la fin de l'année comptable 2003, le commissaire décide de démissionner pour l'année comptable qu'il n'avait pas encore contrôlée. Peut-il invoquer comme argument que la rémunération prévue dans le contrat serait sous-évaluée par rapport à la mission convenue ?

354. Le Conseil de l'IRE a formulé la réponse suivante.

355. Jusqu'à la loi-programme du 9 juillet 2004, la loi ayant trait aux ASBL ne prévoyait rien en ce qui concerne la durée du mandat du commissaire.

356. Ci-après, on part de l'hypothèse que la nomination pour trois ans est intervenue conformément aux statuts de l'ASBL ou suite à une décision formelle de l'assemblée générale.

357. En ce qui concerne la démission anticipée présentée par le commissaire, il y a lieu de raisonner par analogie avec les dispositions du Code des sociétés.

358. En ce qui concerne la question de savoir si le commissaire peut invoquer comme motif valable de démission que la rémunération prévue initialement est trop modique, il y a lieu de rappeler que la rémunération doit respecter les normes de révision élaborées par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises. Mais il y a lieu de souligner également que le commissaire ne peut pratiquer une augmentation de ses honoraires sans avoir obtenu l'accord préalable de l'assemblée générale.

359. Dans l'hypothèse où les circonstances, sur la base desquelles la rémunération a été convenue initialement, ne sont pas modifiées, le niveau des honoraires (apparemment insuffisant pour couvrir les prestations) ne peut en principe être invoqué par le réviseur d'entreprises comme motif valable de démission.

360. Par ailleurs – en dehors du cas de motifs personnels graves (à savoir notamment l'impossibilité physique d'accomplir la mission, telle qu'une maladie de longue durée) – le commissaire peut démissionner uniquement à l'occasion d'une assemblée générale et après avoir terminé sa mission pour l'année comptable clôturée ainsi qu'après avoir émis un rapport à ce sujet, et à condition d'avoir informé l'assemblée générale sur les motifs de sa démission.

361. Enfin, dans l'hypothèse où l'ASBL a un conseil d'entreprise, le commissaire doit fournir à celui-ci par écrit les motifs de sa démission. Ces conclusions s'imposeront d'autant plus à l'avenir vu que la loi-programme du 9 juillet 2004 a rendu applicable aux ASBL les articles 130 à 133, §§ 1^{er} et 3, 135 à 137, 139 et 140, 142 à 144 du Code des sociétés (à l'exception de l'art. 144, al. 1^{er}, 4^o et 5^o).

B. Différentes questions concernant la législation relative aux ASBL (2004, p. 117)

362. Un réviseur d'entreprises souhaite obtenir l'avis de la Commission juridique en ce qui concerne trois questions relatives à la législation sur les ASBL.

363. La première question consiste à savoir où doivent être déposés les comptes annuels qui ont été établis conformément à une législation qui est au moins équivalente aux dispositions de la loi du 27 juin 1921.

364. L'article 17, § 4 de la loi du 27 juin 1921 stipule que les §§ 2 et 3 de cet article ne sont pas applicables aux associations soumises, en raison de la nature des activités qu'elles exercent à titre principal, à des règles particulières, résultant d'une législation ou d'une réglementation publique, relatives à la tenue de leur comptabilité et à leurs comptes annuels, pour autant qu'elles soient au moins équivalentes à celles prévues en vertu de la présente loi. Plus loin, dans le même article 17, § 6, alinéa 1^{er} il est dit : « *Dans les trente jours de leur approbation par l'assemblée générale, les comptes annuels des associations visées au § 3, sont déposés par les administrateurs à la Banque Nationale de Belgique.* ».

365. Le réviseur d'entreprises est d'avis, à la lecture du § 6, que ce paragraphe ne peut s'appliquer aux comptabilités équivalentes puisque le § 4 les exclut de son champ d'application.

366. Se pose donc la question de savoir si les comptes annuels issues d'une comptabilité équivalente doivent être déposés auprès du greffé du tribunal de commerce ou auprès de la Banque Nationale de Belgique.

367. La deuxième question concerne l'application de l'arrêté royal du 19 décembre 2003 au secteur de l'enseignement francophone. L'article 4 du décret du 12 juillet 2001 visant à améliorer les conditions matérielles des établissements de l'enseignement fondamental et secondaire, ajoute un article 37*bis* à la loi du 29 mai 1959 modifiant certaines dispositions de la législation relative à l'enseignement, dont l'alinéa 1^{er} stipule que : « *Chaque pouvoir organisateur d'enseignement libre subventionné tient une comptabilité complète en partie double conformément au plan comptable minimum normalisé visé à l'article 4, alinéa 6, de la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises.* ». L'arrêté royal du 19 décembre 2003 est postérieur. Le réviseur d'entreprises souhaite savoir si les dispositions de l'arrêté royal susmentionné s'appliquent dorénavant également au secteur de l'enseignement francophone.

368. Une troisième question concerne l'application de l'arrêté royal du 19 décembre 2003 au secteur de l'enseignement francophone, à savoir si le personnel de l'enseignement secondaire francophone doit être repris en classe 62 ou 617 (comme « *Personnel intérimaire et personnes mises à la disposition de l'association* ») lors de la comptabilisation du subside en nature dans les comptes de l'école. Dans l'hypothèse où la législation susmentionnée s'applique, il souhaite savoir comment il faut remplir

les annexes en matière de bilan social sachant que les écoles ne sont pas en possession des statistiques permettant de remplir ces annexes.

369. En ce qui concerne la première question, le Conseil de l'IRE, sur proposition de la Commission juridique, estime que les comptes annuels des associations soumises en raison de la nature des activités qu'elles exercent à titre principal, à des règles particulières, résultant d'une législation ou d'une réglementation publique, relatives à la tenue de leur comptabilité et à leurs comptes annuels, pour autant qu'elles soient au moins équivalentes à celles prévues en vertu de la loi relative aux ASBL, doivent être déposés auprès de la Banque Nationale de Belgique et ce pour les motifs suivants :

1. il n'y a pas de motif justifiant que le dépôt doive être différent suivant les activités de l'ASBL ; une telle différenciation serait en effet incompatible avec le principe d'égalité ;
2. l'article 17, § 4 dispense certaines grandes associations visées à l'article 17, § 3, de l'application des dispositions *normatives* contenues dans l'article 17, § 3, mais n'enlève rien au fait qu'en termes de *définition*, ces associations demeurent des « associations visées au § 3 » ;
3. en ce qui concerne les petites ASBL, la législation est explicite : qu'elles doivent déposer leurs comptes annuels au greffe du tribunal de commerce ;
4. les modalités de publication ne sont pas au libre choix de l'association.

370. En ce qui concerne la deuxième question, le Conseil de l'IRE a, sur proposition de la Commission juridique, donné la réponse suivante. L'autorité fédérale est compétente en matière de comptabilité. Le décret de la Communauté française du 12 juillet 2001 ne pouvait faire référence à la législation comptable spécifique aux ASBL qui n'existait pas à l'époque. Conformément au principe d'interprétation des renvois législatifs, il y a lieu de considérer que le décret susmentionné aurait certainement fait référence à une législation spécifique plus adaptée, si cette législation avait existé à ce moment.

371. Dans la pratique, il ne serait pas très pertinent de considérer que les écoles francophones, qui ont pris la forme d'une ASBL, sont tenues de se référer au plan comptable de l'arrêté royal du 12 septembre 1983 en exécution de la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité des entreprises – applicable aux entreprises – plutôt qu'à celui de l'arrêté royal du 19 décembre 2003 qui s'applique aux grandes ASBL. Les ASBL concernées devraient en tout cas ajuster le plan comptable de l'arrêté royal de 1983, et ce en fonction de la nature de leur forme juridique et de leurs activités, notamment en ce qui concerne la classe 1.

372. Etant donné qu'il s'agit d'un décret qui impose des obligations comptables, l'article 37bis de la loi du 29 mai 1959 modifiant certaines dispositions de la législation relative à l'enseignement doit être examiné à la lumière de l'arrêté royal du 19 décembre 2003.

373. Selon le Conseil de l'IRE, il ne serait pas logique que les écoles francophones qui ont la forme d'une ASBL doivent respecter le plan comptable tel que visé à l'article 4, alinéa 6, de la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises, qui est élaboré pour les entreprises et ce d'autant plus que les ASBL suivent, dans les autres secteurs, le plan comptable prévu dans l'arrêté royal du 19 décembre 2003 ou un autre plan comptable spécialement adapté à une activité non marchande.

374. Sur la base de ce qui précède, le Conseil de l'IRE est d'avis que les écoles francophones qui ont pris la forme juridique d'une ASBL doivent respecter le plan comptable prévu par l'arrêté royal du 19 décembre 2003 qui a été établi par des spécialistes de la Commission des Normes comptables afin de répondre à leurs besoins.

375. En ce qui concerne la troisième question, le Conseil de l'IRE souligne, sur proposition de la Commission juridique, le lien avec la deuxième question. Dans la mesure où le personnel enseignant a pour employeur l'ASBL (même si les traitements sont pris en charge par la Communauté française), l'ASBL doit le refléter dans ses comptes annuels. Cela pourrait être enregistré comme suit : Enregistrement des subsides de salaire dans le compte (crédit) 73 « cotisations, dons, legs et subsides », et dans le compte (débit) 62, frais de personnel.

C. Mission d'un commissaire dans une très grande ASBL, vis-à-vis du conseil d'entreprise (2004, p. 120)

376. La Commission juridique est consultée par un réviseur d'entreprises à propos de la mission d'un commissaire, vis-à-vis du conseil d'entreprise dans une très grande ASBL. D'un côté, il demande si la nomination du commissaire dans une très grande ASBL avec conseil d'entreprise a lieu de la même manière que dans les sociétés et donc après consultation du conseil d'entreprise.

377. D'un autre côté, il pose la question de savoir si la mission de ce commissaire couvre l'attestation, l'analyse et l'explication des informations économiques et financières au conseil d'entreprise en plus des rapports à l'assemblée générale, en d'autres mots si toutes les obligations du commissaire dans des sociétés s'appliquent également à des très grandes ASBL avec conseil d'entreprise.

378. La réponse du Conseil de l'IRE, sur proposition de la Commission juridique, est affirmative sur les deux points, à l'exception de l'hypothèse des établissements scolaires subsidiés ayant la forme d'une ASBL. Etant donné que, dans ces derniers, il n'y a pas d'obligation de certification de l'information financière, il est logique que le réviseur d'entreprises ne soit pas nommé sur proposition du conseil d'entreprise.

379. Sous cette réserve, l'application des articles 151 à 164 du Code des sociétés ne découle au demeurant pas de la loi-programme du 9 juillet 2004 qui modifie la loi du 27 juin 1921 relative aux ASBL, mais uniquement de l'article 15bis de la loi du 20 septembre 1948 portant organisation de l'économie (*cf.* également F. HELLEMANS, « De nieuwe regels inzake boekhouding, jaarrekening, en controle :

meer verantwoording en meer (mogelijkheid) tot toezicht », *TRV*, 2004, p. 483, n° 53). En dehors de l'exception visée ci-avant, le conseil d'entreprise intervient donc dans la nomination du commissaire.

D. Rémunération de la fonction de commissaire au sein d'une ASBL (2006, p. 156)

380. Un confrère a constaté l'existence d'une contradiction entre l'article 4, 3° de la loi du 27 juin 1921 sur les associations sans but lucratif, les associations internationales sans but lucratif et les fondations, d'une part, et l'article 17, § 7 de la même loi, d'autre part.

381. L'article 4, 3° prévoit que l'assemblée générale fixe la rémunération du commissaire « dans les cas où une rémunération est attribuée ». Selon le confrère, la possibilité d'un « mandat gratuit » est ainsi reconnue. Par ailleurs, le confrère est également d'avis qu'une rémunération est obligatoire en vertu de l'article 17, § 7 qui réfère à l'article 134, § 1^{er} du Code des sociétés.

382. Il pose à la Commission juridique la question de savoir si, en cas de contradiction, l'article 17, § 7 prime sur l'article 4, 3°.

383. Etant donné que le § 7 de l'article 17 de la loi du 27 juin 1921 a été inséré par la loi-programme du 9 juillet 2004, tandis que l'article 4 de cette loi a été modifié par la loi du 2 mai 2002, la Commission juridique est d'avis que l'adage *lex posterior priori derogat* doit être appliqué.

384. L'article 17, § 7 réfère expressément à l'article 134 du Code des sociétés en vertu duquel les émoluments du commissaire consistent en une somme fixe garantissant le respect des normes de révision établies par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises.

385. Par conséquent, le Conseil de l'IRE, sur proposition de la Commission Juridique, estime que la rémunération du mandat du commissaire doit, au sein des ASBL, consister en une somme normale garantissant le respect des normes de révision.

E. Tribunal compétent en cas de non nomination d'un commissaire dans une ASBL ayant un conseil d'entreprise (2007, p. 102)

386. L'ancien article 15^{quater}, alinéa 2, de la loi du 20 septembre 1948 prévoyait qu'en ce qui concerne les entreprises qui, d'après leur but, ne sont pas commerciales (les ASBL p. ex.), le président du tribunal du travail et non pas le président du tribunal de commerce, était compétent en matière de présentation, de nomination, de renouvellement du mandat et de renvoi du réviseur d'entreprises.

387. Lors de l'introduction du Code des sociétés, l'article 15^{quater}, alinéa 2, précité a été transféré vers l'article 162 du Code des sociétés. L'article 162 du Code des sociétés s'applique cependant uniquement aux sociétés ayant la personnalité juridique.

388. La question a été posée à la Commission juridique de savoir si, à défaut de la nomination d'un commissaire dans une ASBL ayant un conseil d'entreprise, le président du tribunal de première instance est compétent, au lieu du président du tribunal du travail, comme c'était le cas avant l'entrée en vigueur du Code des sociétés.

389. A défaut d'une disposition légale explicite, en vertu de l'article 17, § 7 de la loi sur les ASBL qui se réfère à l'article 131 du Code des sociétés, on peut argumenter que le président du tribunal de première instance est compétent ou que le président du tribunal du travail est compétent ⁽³⁵⁾.

390. Le Conseil de l'IRE, sur proposition de la Commission juridique, partage cette analyse et est d'avis que, à défaut d'une disposition légale explicite qui détermine quel tribunal est compétent en cas d'absence de nomination d'un commissaire dans une ASBL ayant un conseil d'entreprise, le tribunal de première instance a la compétence générale. Le tribunal du travail dispose uniquement des compétences spécifiques qui lui ont été attribuées par la loi.

391. En outre, le Conseil de l'IRE fait remarquer que l'article 17, § 7 de la loi du 27 juin 1921 se réfère à l'article 131 du Code des sociétés relatif à la nomination d'un commissaire par le tribunal de commerce à défaut de nomination. Dans le cas d'une ASBL, le tribunal de commerce doit être entendu comme étant le tribunal de première instance.

F. Calcul des critères de nomination d'un commissaire dans une ASBL (2008, p. 74)

392. Un des critères prévus par la loi, pour que l'ASBL soit qualifiée de très grande association (art. 17, § 5 de la loi du 27 juin 1921) impliquant la nomination d'un commissaire ainsi que la présentation des comptes annuels sous le schéma complet est « 6.250.000 EUR pour le total des recettes autres qu'exceptionnelles, hors taxe sur la valeur ajoutée ».

393. Au strict regard de la loi, faut-il bien interpréter le terme « recettes » comme les mouvements financiers (au sens de la comptabilité simplifiée – ce qui exclurait la valorisation d'une subvention-traitement) ou les « produits » (ce qui inclurait la valorisation des subventions-traitement) ?

⁽³⁵⁾ En ce qui concerne cette dernière interprétation, cf. B. TILLEMANS, *Le statut du commissaire*, ICCI, 2007, Bruges, la Charte, p. 50, n° 96.

394. La notion de « recettes » figurant à l'article 17, § 5 de la loi du 27 juin 1921 (loi sur les ASBL) ne fait l'objet d'aucune définition précise dans cette loi et par conséquent, elle est sujette à interprétation.

395. Une interprétation a été donnée en réponse à une question parlementaire ⁽³⁶⁾ :

« Le calcul du total des recettes autres qu'exceptionnelles par une grande ou très grande association doit, ainsi que le rapport au Roi précédant l'arrêté royal du 19 décembre 2003 relatif aux obligations comptables et à la publicité des comptes annuels de certaines associations sans but lucratif, associations internationales sans but lucratif et fondations et les brochures disponibles notamment sur le site internet du SPF Justice le mentionnent, être effectué en additionnant les montants portés aux comptes 70 à 74 du plan comptable minimum normalisé spécifique à ces associations, à l'exclusion donc du compte 75 produits financiers et du compte 76 produits exceptionnels.

Sur la base des travaux préparatoires de la loi ASBL, il apparaît que l'objectif poursuivi par le calcul de ce critère est en effet de déterminer la taille de l'association au travers des recettes provenant de son activité habituelle – l'équivalent de la notion comptable (quelque peu élargie) de chiffre d'affaires qui est applicable aux sociétés. On peut raisonnablement présumer que, d'une manière générale, les recettes financières ne constituent pas des recettes liées et représentatives de l'activité habituelle d'une association sans but lucratif.

Cette présomption explique que, s'agissant des petites associations qui ne sont pas soumises au respect du plan comptable minimum normalisé, les brochures disponibles sur le site du SPF Justice mentionnent qu'il s'agit du total des recettes tel que repris dans le schéma minimum normalisé de l'état des recettes et dépenses d'une petite association, déduction faite des recettes exceptionnelles et ajoute qu'il s'agit là de toutes les recettes qui découlent de l'activité opérationnelle normale de l'association, ce qui implique donc de procéder aussi à la déduction des recettes financières. ».

396. Le Conseil de L'IRE, sur proposition de la Commission juridique, fait remarquer que les textes sont contradictoires. Il peut comprendre l'utilisation du terme « recettes » dans le cadre de l'établissement de la comptabilité et des comptes annuels des petites ASBL en vertu de l'article 17, § 3. Par contre, le Conseil de l'IRE est d'avis que le terme « recettes » est inapproprié dans l'article 17, § 5.

397. Il aurait été préférable que le législateur adopte en la matière les mêmes définitions que celles du Code des sociétés. Le Conseil de l'IRE estime que, d'une part, la notion de « recettes » correspond aux produits pour le passage d'une grande ASBL à une très grande ASBL et que d'autre part, les recettes financières peuvent être incluses dans les recettes autres qu'exceptionnelles lorsqu'elles sont liées ou représentatives de l'activité habituelle de l'association contrairement à la réponse ministérielle citée ci-avant.

⁽³⁶⁾ Question n° 385 de Mme Liesbeth VAN DER AUWERA du 5 octobre 2004 (N) à la Vice-Première Ministre et Ministre de la Justice, *Q.R.*, Ch. repr., 2004-2005, n° 51/062.

398. Le Conseil de l'IRE se réfère à l'article de D. VAN GERVEN, « De wet op verenigingen en stichtingen : bespreking van de wijzigingen aangebracht door de wet van 2 mei 2002 », *RW*, 2002-03, n° 25, p. 961-980 et à l'article d'A. KILESSE, « Le nouveau cadre comptable des petites et des grandes ASBL », *RDC*, 2004/4, p. 323-376.

399. En particulier, le point 6.3. de l'article de Monsieur André KILESSE, réviseur d'entreprises et président honoraire de l'IRE, propose une approche pertinente du concept de « recettes autres qu'exceptionnelles » et nous en reproduisons les principaux extraits :

« La référence aux « recettes » a probablement été préférée à un renvoi au « chiffre d'affaires » afin de ne pas obliger les petites ASBL à recourir à une notion de droit comptable pour appréhender si elles dépassent ou non un seuil. On peut, dans une certaine mesure, admettre ce raisonnement mais on n'aperçoit pas pourquoi ce terme « recettes » a été maintenu à l'article 17, § 5 (contrôle révisoral) alors qu'il ne vise là que des ASBL déjà soumises (art. 17, § 3) au droit commun comptable. Un parfait alignement de l'article 17, § 5 sur l'article 15, § 1^{er} du Code des sociétés (notion de « chiffre d'affaires ») nous aurait semblé beaucoup plus logique.

Un renvoi au terme « chiffre d'affaires » présentait également l'avantage de pouvoir se référer à une définition légale (A.R. 30 janvier 2001, art. 96). Le terme « recettes » n'est, à notre connaissance, pas défini. Mais il semble clair que l'obtention d'un emprunt constitue une recette pour une petite ASBL et n'entraîne, par contre, aucun mouvement au niveau du compte de résultats dans le chef d'une grande ASBL.

Il faudrait également éclaircir ce qu'il convient d'entendre par « autres qu'exceptionnelles ». La réponse ne figure dans aucun des deux arrêtés royaux (petites et grandes), probablement parce que l'habilitation au Roi ne permettait pas d'envisager de définir cette notion à l'aide d'une disposition réglementaire. A défaut de référence plus pertinente, il semble logique de se référer à l'article 96 de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 qui reprend parmi les produits exceptionnels les produits « ne provenant pas de l'activité habituelle de la société ». ».

400. L'article 96 de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés, auquel il est fait référence ci-dessus stipule que :

« Par chiffre d'affaires il faut entendre le montant des ventes de biens et des prestations de services à des tiers, relevant de l'activité habituelle de la société, déduction faite des réductions commerciales sur ventes (remises, ristournes et rabais) ; ce montant ne comprend pas la taxe sur la valeur ajoutée et les autres impôts liés directement au chiffre d'affaires.

Sont également comprises dans le chiffre d'affaires, les interventions des pouvoirs publics en compensation de moindres recettes consécutives à la politique de tarification appliquée. Le chiffre d'affaires comprend, en ce qui concerne les commerçants, personnes physiques, les prélèvements en nature autres que pour les besoins de leur commerce. ».

401. Le Conseil de l'IRE est d'avis qu'il serait utile de modifier la loi pour supprimer la contradiction entre la loi sur les ASBL et le Code des sociétés.

G. Présence obligatoire du commissaire à l'assemblée générale d'une ASBL ou d'une AISBL (2009, p.89)

402. La Commission juridique a pris connaissance de la réponse suivante de la Fondation ICCI à la question d'un réviseur d'entreprises et relative à la présence du commissaire aux réunions de l'assemblée générale d'une ASBL ou d'une AISBL :

« Suite à la réforme de la loi du 27 juin 1921 intervenue par la loi du 2 mai 2002, différents auteurs, dont les réviseurs d'entreprises A. KILESSÉ et M. DE WOLF, membres du Conseil de l'IRE, ont déploré le manque de dispositions du droit des sociétés applicables à la fonction de commissaire dans les ASBL. La loi du 9 juillet 2004 a partiellement remédié à ces critiques en insérant le § 7 à l'article 17 de la loi du 27 juin 1921. Seules des dispositions communes aux différentes formes de sociétés ont cependant été reprises dans ledit § 7. Or, la présence du commissaire à l'assemblée générale, le droit d'y prendre la parole, etc. font partie des articles spécifiques à certaines formes juridiques comme la SPRL et la SA.

Dès lors, en l'absence de dispositions légales, le commissaire ne paraît pas être obligé d'assister à l'assemblée générale, sauf si les statuts le prévoient. Au cas où le conseil d'administration ou la majorité des membres de l'association, requiert la présence du commissaire à une assemblée générale, il est évident que dans une telle hypothèse, il doit y assister.

Si pour une quelconque raison, le commissaire souhaite assister à l'assemblée générale, sans y être invité, il doit en aviser d'avance le conseil d'administration, et il appartiendra à l'assemblée générale de marquer ou non son accord sur la présence du commissaire.

Nous sommes d'avis que la seule situation dans laquelle le commissaire devrait, en vertu de la loi, être présent à l'assemblée est celle visée à l'article 135 du Code des sociétés (un des articles visés à l'art. 17, § 7, de la loi du 27 juin 1921) afin de commenter, en plus de son rapport écrit, les raisons de sa démission. Le texte indique en effet qu'il ne peut démissionner que « lors » d'une assemblée générale.

Ceci dit, le cadre purement légal ou les dispositions statutaires ne sont pas les seuls éléments à prendre en considération. Du fait de la législation applicable aux formes de sociétés les plus courantes, il existe sans doute une attente légitime, de la part des membres de nombreuses associations, que le commissaire soit présent au moment où l'assemblée générale examine les comptes annuels. Si tel est du reste l'usage en vigueur dans une association depuis de nombreuses années, on ne pourrait comprendre que le conseil d'administration et/ou le commissaire y mettent fin, sans en référer à l'assemblée elle-même. Par ailleurs, la lettre de mission pourrait utilement contenir une disposition au sujet de cette présence. ».

403. Sur proposition de la Commission juridique, le Conseil de l'IRE précise d'emblée qu'en vertu de son pouvoir général d'investigation conformément à l'article 137 du Code de sociétés, un commissaire a toujours le droit d'assister à une assemblée générale. Néanmoins, la loi applicable aux ASBL ne prévoit pas que le commissaire serait obligé d'être présent à l'assemblée générale d'une ASBL, au moment où cette assemblée examine un rapport qu'il a établi.

404. Une telle obligation n'aurait aucun fondement légal, même si le Conseil de l'IRE estime qu'il est recommandable que le commissaire d'une ASBL soit présent à l'occasion de l'assemblée générale lorsque cette dernière examine un rapport qu'il a établi.

405. Néanmoins, le Conseil de l'IRE estime qu'il est difficilement concevable que l'assemblée générale d'une ASBL puisse examiner la décharge de son commissaire en l'absence de ce dernier, ce qui l'empêcherait de lui poser des questions sur le bon accomplissement de sa mission.

406. En conclusion, le Conseil de l'IRE est d'avis qu'une clause statutaire ou une modification législative seraient utiles.

H. Possibilité pour un réviseur d'entreprises, membre d'une ASBL, de devenir commissaire de cette ASBL (2009, p. 91)

407. La Commission juridique prend connaissance de la réponse suivante de la Fondation ICCI à la question d'un réviseur d'entreprises et relative à la possibilité pour un réviseur d'entreprises, membre d'une ASBL, de devenir commissaire de cette ASBL :

« Dans votre question vous faites état de la position de l'IRE publiée dans le Vademecum de 2001. A cette époque, la fonction de commissaire dans une ASBL n'était pas réservée par la loi aux réviseurs d'entreprises.

La fonction de commissaire dans une ASBL a été fondamentalement modifiée par la loi du 2 mai 2002.

Suite à cette modification, nous citons ci-dessous le point 223 du Chapitre 5, Section 3, de l'ouvrage « VZW en Stichting », ce chapitre ayant été écrit par messieurs A. KILESE et R. VAN BOVEN (Brugge, die Keure, 2005, p. 273) : « De V&S-wet verbiedt niet expliciet dat de commissaris eveneens (werkelijk) lid is van de vzw. Wij menen nochtans dat, teneinde de onafhankelijkheid van de commissaris te vrijwaren, een dergelijke situatie moet worden vermeden. In een eerdere versie van het wetsontwerp stond te lezen dat de commissaris al dan niet lid kon zijn van de vereniging. Deze bepaling werd achterwege gelaten. ».

Bien que le législateur ait renoncé à introduire cette interdiction dans la loi, nous partageons l'opinion qu'il n'est pas souhaitable qu'un réviseur d'entreprises, membre d'une ASBL, soit concomitamment commissaire de cette ASBL, afin que le respect du principe d'indépendance du commissaire soit garanti.

Nous rappelons également que les normes de l'IRE relatives à certains aspects liés à l'indépendance du commissaire précisent que l'« indépendance d'apparence » doit être prise en considération. Cumuler la qualité de membre effectif et la fonction de commissaire va à l'encontre de ce principe. C'est ainsi que le membre effectif a le droit de vote à l'assemblée générale, ce qui signifierait que le réviseur d'entreprises, membre de l'ASBL, serait amené à voter sa propre nomination, ses émoluments, sa décharge, etc.

En revanche, le problème ne se pose pas dans les mêmes termes pour le membre adhérent, ce dernier restant, selon la loi, un tiers vis-à-vis de l'association. Encore faut-il que les liens qu'il entretient avec l'association ou les droits qui lui sont conférés n'énervent pas la nécessaire indépendance de la fonction de commissaire. ».

408. Sur proposition de la Commission juridique, le Conseil de l'IRE est d'avis que la situation dans laquelle un réviseur d'entreprises deviendrait le commissaire d'une ASBL dont il est membre pourrait causer un problème d'indépendance d'apparence. Il convient cependant d'apprécier la situation au regard des circonstances de l'espèce.

409. Ainsi, l'hypothèse où le réviseur d'entreprises dont la nomination comme commissaire est envisagée, constitue le seul membre effectif qui ne serait pas administrateur, n'est pas équivalente à celle où le réviseur d'entreprises est un membre parmi mille autres. Il n'existe en tout cas pas, dans le cas des ASBL, d'intérêt financier du réviseur d'entreprises membre, assimilable à celui que posséderait le réviseur d'entreprises associé d'une société.

410. En conséquence, la position antérieure du Conseil de l'IRE peut être nuancée, mais ne doit pas être renversée.

3.2.9. Article 166 du Code des sociétés

A. Représentation d'un associé dans ses pouvoirs d'investigation et de contrôle (1989, p. 157)

411. Un réviseur d'entreprises a transmis à la Commission juridique un extrait des statuts d'une SPRL. Dans les dispositions transitoires, ceux-ci prévoyaient la nomination d'un expert-comptable, nommé pour trois ans et chargé d'exécuter les pouvoirs d'investigation et de contrôle individuels d'un des associés (art. 64, § 2 Lois Soc.). Le confrère s'interrogeait sur la validité d'une telle désignation et sur la possibilité d'y mettre un terme.

412. La Commission juridique est d'avis que la désignation d'un expert-comptable, représentant l'associé dans les pouvoirs d'investigation et de contrôle individuels de celui-ci, est parfaitement valable. En effet, l'article 166 du Code des sociétés (ancien art. 64, § 2 Lois Soc.) ne prévoit aucun délai et il faut donc appliquer les règles du

Code civil qui permettent d'assortir un mandat d'un certain délai (R. DEKKERS, *Précis du droit civil belge*, II, Bruxelles, Bruylant, 1955, p. 762, n° 1304).

413. Selon la Commission juridique, un tel mandat arrive automatiquement à son terme dès que les associés appliquent *in fine* l'article 166 du Code des sociétés et nomment un commissaire. Une telle nomination, en effet, implique la fin du droit de contrôle individuel et, partant de la représentation assurée par un expert-comptable (J.-P. MAES en K. VAN HULLE, *De hervorming van het bedrijfsrevisoraat en de organisatie van het accountantsberoep*, Anvers, Kluwer, 1985, p. 62).

414. Une deuxième possibilité qui mettrait un terme au mandat de représentation est la révocation et le retour du droit de contrôle individuel entre les mains des associés. L'article 2003 du Code civil prévoit la possibilité de révoquer un mandataire, par la renonciation du mandat notifiée par le mandant, même dans l'hypothèse d'un mandat rémunéré et même s'il a été conféré pour une durée déterminée (C. PAULUS et R. BOES, *Lastgeving*, A.P.R., Gand, Story, 1978, p. 160, n° 293).

415. Le dernier problème est celui des dommages et intérêts éventuels dans le cas où une fin est mise au mandat de l'expert-comptable. La Commission juridique estime qu'en la matière, il y aurait lieu d'examiner la convention intervenue entre la société et l'expert-comptable. L'article 135 du Code des sociétés ne s'applique pas à ce type de situation, cette disposition ne concerne que les commissaires.

B. Droit d'information et de contrôle individuel des associés et nomination d'un commissaire (1997, p. 240)

416. Dans une société qui, en raison de sa taille, n'est pas assujettie à la désignation d'un commissaire, les actionnaires minoritaires se voient refuser le droit de consulter la comptabilité. A la suite de ce refus, l'assemblée générale décide de nommer un commissaire, les actionnaires minoritaires se trouvant ainsi privés de leur droit de contrôle (art. 166 C. Soc. ; ancien art. 64, § 2, al. 2 Lois Soc.).

417. La Commission juridique a été interrogée pour savoir dans quelle mesure cette situation est licite, compte tenu du fait que la nomination d'un commissaire pourrait être considérée comme un simulacre visant uniquement à contourner le droit d'information et de contrôle individuel des associés.

418. La Commission juridique rappelle d'abord que la nomination volontaire d'un commissaire (sans obligation légale pour la société) n'a nullement besoin d'être motivée.

419. La nomination volontaire pourrait notamment s'inspirer de l'idée que des crédits bancaires sont plus facilement accordés à une société contrôlée, ou encore par la volonté d'apporter aux tiers la preuve que les comptes annuels font l'objet d'une révision.

420. Pour le reste, la Commission de l'IRE renvoie à la jurisprudence selon laquelle le droit de contrôle individuel des associés pourra s'exercer « *même si entretemps un commissaire a été désigné pour tous les documents comptables tels qu'ils existent à la date de l'éventuelle nomination d'un commissaire par l'assemblée générale* » (Prés. Comm. Termonde procédure en référé, 1^{er} mars 1989, *TRV*, 1989, p. 223, note K. GEENS, « Over de uitgestrektheid van de individuele onderzoeks- en controlebevoegdheid van de vennoot en over zijn vertegenwoordiging door een accountant »).

421. La Commission juridique estime qu'il s'impose de distinguer clairement selon que la nomination (volontaire) d'un commissaire intervient ou non à la suite de la demande de certains actionnaires de pouvoir prendre connaissance de certains documents de l'entreprise. Si la demande d'exercer le droit de contrôle et d'investigation individuel précède effectivement la procédure de nomination d'un commissaire, les associés doivent pouvoir exercer leurs droits, même si entre-temps un commissaire a été désigné. Sur la base d'une interprétation littérale de l'article 166 du Code des sociétés « *Au cas où aucun commissaire n'est nommé, chaque associé a (...) individuellement les pouvoirs d'investigation et de contrôle des commissaires (...)* », la Commission juridique estime toutefois que le droit de contrôle individuel ne porte que sur la période qui précède la désignation de ce dernier. En effet, dès que le commissaire a été nommé, l'article susmentionné ne s'applique plus.

422. La Commission juridique tient à souligner par ailleurs que s'il devait s'avérer que c'est moins le contrôle que la perturbation et l'information en tant que telle qui importe à l'associé, on pourrait se demander s'il n'y pas lieu de parler alors d'un abus du droit de contrôle, contraire aux principes de la bonne foi (*cf.* aussi *supra*, K. GEENS).

423. On s'interrogera par ailleurs sur le cas où les statuts de la société prévoient expressément que la société ne doit pas désigner de commissaire et que les actionnaires disposent d'un droit de contrôle individuel. Quelle est alors la portée de l'article 166 qui prévoit la nomination d'un commissaire.

424. Selon la Commission juridique, le contrôle par un commissaire ne concerne pas seulement la société et les actionnaires, mais aussi les tiers. Sans aller jusqu'à dire que ces dispositions sont d'ordre public, elles n'en ont pas moins un caractère impératif, ce qui impliquerait qu'elles sont applicables, nonobstant disposition statutaire dérogatoire. Il paraît donc logique, même en cas de disposition statutaire dérogatoire, que l'on puisse toujours procéder à la nomination d'un commissaire. Par ailleurs, le conseil d'administration est tenu, si un ou plusieurs associés le demandent, de convoquer l'assemblée générale pour délibérer de la nomination d'un commissaire (art. 165 C. Soc.).

C. *Mission du réviseur d'entreprises et l'article 166 du Code des sociétés (2002, p. 200)*

425. Une question a été présentée à la Commission juridique concernant la mention d'une clause générale concernant la possibilité d'un audit dans une convention d'actionnaires dans les sociétés qui ne sont pas obligées de nommer un commissaire et où aucun commissaire n'est nommé. Dans ce cas, cette société tombe-t-elle sous le champ d'application de l'article 166 du Code des sociétés ? Dans la convention d'actionnaires susmentionnée, une clause générale prévoit la possibilité d'un audit par une société de développement ou d'investissement qui serait même un actionnaire minoritaire ou par un réviseur d'entreprises qui serait nommé par cette dernière.

78

COMMISSAIRE

426. La Commission juridique se réfère à l'article 166 du Code des sociétés, tel que modifié par la loi du 2 août 2002, qui est rédigé comme suit :

« Au cas où aucun commissaire n'est nommé, chaque associé a, nonobstant toute stipulation contraire des statuts, individuellement les pouvoirs d'investigation et de contrôle des commissaires. Il peut se faire représenter ou se faire assister par un expert-comptable. ».

427. Tout d'abord, la Commission juridique constate que, dans ce cas-ci, il s'agit d'une clause contractuelle et non pas d'une obligation découlant de la loi. Dans le cas d'une telle clause, le professionnel n'a pas nécessairement toutes les prérogatives de l'article 166 du Code des sociétés. De plus, ceci concerne ici la possibilité d'effectuer un audit.

428. La mention d'une telle clause dans une convention d'actionnaires n'exclut pas l'application de l'article 166 du Code des sociétés. En outre, on ne peut pas exclure le droit de contrôle individuel par une disposition statutaire ou, *a fortiori*, contractuelle.

429. Si un commissaire est effectivement nommé, il ne peut pas en même temps être fait appel à la compétence de contrôle individuel de l'associé conformément à l'article 166 du Code des sociétés. La nomination d'un commissaire a pour conséquence que les associés ne sont plus habilités à effectuer les contrôles individuels.

430. En conclusion, la Commission juridique est d'avis qu'une convention d'actionnaires en relation avec l'audit des comptes d'une société est possible, et que, dans cette convention d'actionnaires, un réviseur d'entreprises peut être désigné.

3.2.10. Mission de contrôle confiée par l'assemblée générale (1988, p. 138)

431. Dans son rapport annuel 1987 (p. 95), le Conseil de l'IRE avait déjà évoqué la possibilité d'exercer des missions de contrôle en dehors de la fonction révisorale. L'une des questions que l'on a posées à ce propos portait sur le fait de savoir si l'assemblée générale d'une société qui n'avait pas de commissaire pouvait confier une mission de contrôle limitée à un réviseur d'entreprises (p. ex. en vue de décider une action en responsabilité contre l'un des administrateurs).

432. La Commission juridique estime que l'hypothèse visée n'est pas celle de l'article 166 du Code des sociétés (ancien art. 64, § 2 Lois Soc.) sur les sociétés qui concerne le droit individuel d'investigation et de contrôle de l'actionnaire, auquel s'applique le monopole de l'expert-comptable.

433. L'introduction d'une action en responsabilité relève en tout état de cause de la compétence de l'assemblée générale et non pas de celle d'un actionnaire individuel. L'application de l'article 166 du Code des sociétés est donc exclue et le réviseur d'entreprises est autorisé à accepter cette mission.

3.2.11. Responsabilité du commissaire

A. Prescription de la responsabilité des experts (1990, p. 160)

434. La loi du 19 février 1990 (*M.B.*, 30 mai 1990) a inséré un nouvel article 2276ter dans le Code civil. Cet article décharge les experts de toute responsabilité et les dispense de l'obligation de conserver les documents dix ans après l'achèvement de leur mission. Ce délai est même réduit à cinq ans du dépôt de leur rapport lorsqu'il s'agit de missions exécutées en vertu de la loi. Ce délai abrégé ne s'appliquera pas lorsque l'expert a été chargé expressément de la conservation de certains documents. La même loi prévoit un délai général de prescription de cinq ans pour les actions de l'expert en paiement des frais et honoraires. Il s'agit d'une disposition analogue de celle qui s'applique depuis 1985 à la profession d'avocat (art. 2276bis C. civ.)

435. La Commission juridique a examiné l'impact de cette disposition au niveau de la profession de réviseur d'entreprises. La limitation de la responsabilité dans le temps (5 ans) existait déjà pour les mandats de commissaire (art. 198, § 1^{er} C. Soc.). Selon la doctrine encore peu abondante en la matière (Ph. COLLE, « Eerste commentaar bij het nieuwe artikel 2267^{ter} van het Burgerlijk Wetboek: de verjaring van de aansprakelijkheid van deskundigen en van hun vordering tot betaling van kosten en erelonen », *R.W.*, 1990-91, p. 115), le réviseur d'entreprises serait un expert dans le sens de la disposition visée.

436. Par ailleurs, les missions occasionnelles procédant du Code des sociétés (p. ex. en cas d'apport en nature) seraient des missions en vertu de la loi, si bien que le réviseur d'entreprises pourrait bénéficier, pour ces missions, du délai abrégé de cinq ans.

437. Il est clair qu'il y a là une certaine ouverture dans le sens d'une simplification de la conservation des documents de travail. La Commission juridique s'abstient toutefois de prendre des décisions prématurées dans cette matière aussi délicate et attendra donc d'autres précisions en doctrine et éventuellement en jurisprudence, avant d'arrêter définitivement sa position. Il est important enfin d'attirer l'attention sur la date d'entrée en vigueur de la disposition : l'article 2276ter du Code civil ne s'applique qu'aux missions achevées après le 9 juin 1990 (Ph. COLLE, *o.c.*, p. 117). Cette restriction limite bien entendu l'utilité immédiate du nouveau régime.

B. Responsabilité du commissaire dans le cadre de l'article 137, dernier paragraphe, du Code des sociétés (2009, p. 93)

438. La Commission *Small and Medium Enterprises/Small and Medium Practices* (SME-SMP) de l'IRE s'est penchée sur l'article 137, dernier paragraphe, du Code des sociétés (« *Il leur [les commissaires] est remis chaque semestre au moins par l'organe de gestion un état comptable selon le schéma du bilan et du compte de résultat* »). Elle a demandé à la Commission juridique les clarifications suivantes :

1. Quelle est la responsabilité du commissaire s'il ne reçoit pas dans les délais (ou pas du tout) l'état comptable de la part de l'organe de gestion et que par la suite, il y a un problème au niveau de la société ?
2. Quelle est l'étendue de la responsabilité du commissaire s'il reçoit l'état comptable mais ne le vérifie pas et qu'un problème apparaît par la suite (p. ex. lorsque la société tombe en faillite) ?

439. Sur proposition de la Commission juridique, le Conseil de l'IRE estime que :

- a. le commissaire prend des risques à ne pas veiller à recevoir les informations semestrielles prévues au dernier paragraphe de l'article 137 du Code des sociétés ;
- b. dans l'état actuel du droit, le commissaire n'a pas l'obligation d'auditer les informations qu'il reçoit en vertu du dernier paragraphe de l'article 137 précité ;
- c. il doit cependant rester en permanence attentif aux éléments susceptibles de révéler un problème de continuité de l'entreprise, y compris ceux révélés par la situation semestrielle.

440. Par ailleurs, le Conseil de l'IRE considère qu'une norme en la matière garantirait une meilleure lisibilité de cette problématique et renforcerait par la même occasion la sécurité juridique.

3.2.12. Début du mandat

A. Obligation de contacter un confrère prédécesseur (1991, p. 149)

441. La Commission juridique a été interrogée sur la question de savoir à partir de quel moment le réviseur d'entreprises, appelé à succéder à un confrère a le devoir de se mettre en rapport avec ce confrère.

442. En tout cas, le réviseur d'entreprises doit contacter son prédécesseur avant de donner son accord définitif sur l'acceptation du mandat. Ceci devrait intervenir au plus tard au moment où le réviseur d'entreprises sait que le conseil d'administration a décidé de présenter sa candidature à l'assemblée générale.

443. La Commission juridique estime que le réviseur d'entreprises ne peut pas faire une offre ferme et définitive avant d'avoir pris contact avec son confrère : il faut toujours qu'il y ait une certaine réserve dans l'offre (de prix). Une acceptation serait toujours accompagnée d'une clause de réserve liée au contact avec le prédécesseur.

444. Dès lors, le contrat doit être prix suffisamment tôt pour éviter toute conséquence sur l'assemblée générale.

B. Lettre de mission et clause pénale (1995, p. 214)

445. La question était posée à la Commission juridique de savoir dans quelle mesure il serait possible d'insérer une clause pénale dans une lettre de mission relative à un mandat de commissaire. Plus particulièrement, la clause pénale consisterait dans le paiement d'une somme déterminée, dépendante du nombre de corrections qui seraient d'après l'élaboration du rapport de révision.

446. La Commission juridique a émis l'avis suivant :

447. En matière de commissariat, il y a lieu de référer au régime de responsabilité prévu par l'article 140 du Code des sociétés. Les commissaires sont responsables envers la société des fautes commises par eux dans l'accomplissement de leurs fonctions.

448. La Commission juridique estime qu'une clause pénale ainsi libellée établit une confusion entre la responsabilité de certification et la responsabilité du conseil d'administration pour l'établissement des comptes.

449. Dans le contexte légal belge, il ne peut y avoir de responsabilité du commissaire en matière des comptes annuels sans que la responsabilité du conseil d'administration ne soit mise en cause au moins simultanément. Le calcul forfaitaire en termes de clause pénale fait abstraction de ce principe légal fondé à la fois sur le droit des sociétés et sur l'article 16 de la loi comptable du 17 juillet 1975, le commissaire n'aurait pas le pouvoir d'appeler les administrateurs à la cause alors que leur responsabilité est engagée au premier chef lors de l'arrêt des comptes.

450. Ensuite, l'article 17, alinéa 2 de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises et organisant la surveillance publique de la profession de réviseur d'entreprises, dispose en matière de responsabilité des réviseurs d'entreprises qu'il leur est interdit de se soustraire à cette responsabilité, même partiellement, par un contrat particulier. Lorsqu'une faute est établie, l'évaluation forfaitaire du dommage doit être considérée comme contraire à cette disposition. De plus, on doit rappeler que la clause ne serait en aucune façon opposable aux tiers.

451. La faute du commissaire dans l'exercice de sa fonction légale ne peut être modifiée par une convention particulière touchant à la responsabilité. Ceci est le propre d'une mission légale dont tous les termes sont établis par le droit des sociétés et le droit comptable. La lettre de mission constituera à cet égard un rappel et ne peut en aucune manière modifier la responsabilité (*cf.* l'avis du Conseil de l'IRE sur le contrat de mission – *Vademecum*, t. I, 1994, p. 205).

452. Par ailleurs, une clause de cette nature pourrait constituer un élargissement de la responsabilité du commissaire parce qu'elle pourrait avoir pour effet de transformer la responsabilité de moyens (référence aux diligences normales dans l'art. 140 C. Soc. et art. 16 de la loi 17 juillet 1975) en responsabilité de résultat dans la découverte de certains éléments à redresser.

453. Techniquement, cette attitude pourrait d'ailleurs avoir pour effet de modifier le mode d'exercice de contrôles et d'encourager l'émission de réserves dans le rapport de révision. Dans un tel système, la mention des redressements non opérés devrait intervenir dans le rapport à l'organe qui nomme le réviseur d'entreprises et pas seulement dans une lettre à la direction qui ne fait pas partie du contrat. La portée du rapport publié serait dès lors différente de celle qui est prévue par la loi, ce qui ne peut manquer de constituer un problème.

454. Cette argumentation ne porte cependant pas préjudice à l'acceptation par le réviseur d'entreprises, même commissaire, d'une mission complémentaire rémunérée distinctement. Une telle mission pourrait avoir pour objet le dépistage des erreurs ou fraudes dans certaines conditions allant au-delà des diligences normales de la révision légale. L'utilisation d'une clause pénale, déterminant la manière forfaitaire le dommage éventuel dans une mission conventionnelle de cette nature, demanderait une réflexion complémentaire au regard de l'article 17 de la loi de 1953.

C. Mesures à prendre dans le cas où un réviseur d'entreprises serait nommé commissaire sans en avoir été informé (2011⁽³⁷⁾)

1. Contexte

455. A l'occasion de l'examen d'un dossier de contrôle, l'IRE a constaté qu'un mandat de commissaire avait été attribué à un réviseur d'entreprises lors de la constitution d'une société sans que ce réviseur d'entreprises ait été contacté à cet effet. Le réviseur d'entreprises a par la suite communiqué par écrit qu'il n'acceptait pas le mandat et qu'il n'allait donc pas l'exercer.

456. Cette problématique a fait naître la question suivante : quelles mesures préventives pourraient-elles être prises dans le cas où un réviseur d'entreprises serait nommé commissaire sans en avoir été informé ?

⁽³⁷⁾ <http://www.ibr-ire.be/fr/reglementation/doctrine/avis/Pages/Avis-2011-9-Mesures-a-prendre-dans-le-cas-ou-un-reviseur-d-entreprises-serait-nomme-commissaire-sans-en-avoir-ete-informe.pdf>

2. Implications juridiques de la nomination d'un réviseur d'entreprises en tant que commissaire sans que ce dernier en soit informé

457. Dans son rapport annuel de 2009, le Conseil de l'IRE a donné des précisions à propos des implications juridiques de la publication au Moniteur belge de la nomination d'un commissaire qui n'a pas accepté un mandat de commissaire (IRE, *Rapp. annuel*, 2009, p. 77-78) :

« Sur proposition de la Commission juridique, le Conseil de l'IRE précise que le réviseur d'entreprises concerné n'a pas été nommé en qualité de commissaire, puisque le mandat de commissaire n'a pas été accepté.

*Le mandat de commissaire ne débute qu'au moment où toutes les parties marquent leur accord sur tous les éléments essentiels au contrat. L'acceptation pourra être faite de manière expresse ou tacite et résulter du fait que le commissaire entame son mandat. (B. TILLEMAN, *Le statut du commissaire*, Bruges, la Charte, 2007, p. 63 et 65, nos 114 et 116). Selon le Conseil de l'Institut, le fait d'entamer le mandat peut, par exemple, paraître de l'établissement du rapport.*

Le Conseil de l'IRE recommande dès lors au réviseur d'entreprises concerné de mettre en premier lieu les administrateurs (ou le commissaire) en demeure de procéder à une publication adéquate et, à défaut de réaction satisfaisante, d'engager une procédure en référé devant le président du tribunal de commerce et de mettre en demeure les administrateurs et, le cas échéant, le curateur. ».

3. Mesures à prendre dans le cas où un réviseur d'entreprises serait nommé commissaire dans le cadre d'un nouveau mandat sans en avoir été informé

458. La législation actuelle permet que la nomination d'un réviseur d'entreprises en tant que commissaire d'une entité soit prouvée simplement par le procès-verbal de l'assemblée générale qui a procédé à la nomination (à déduire de l'art.74, alinéa 2, 2° C. Soc.).

459. Le danger qui en découle est qu'une société puisse procéder à la nomination d'un réviseur d'entreprises en tant que commissaire sans que le réviseur d'entreprises concerné n'ait toutefois encore accepté le mandat. Cette acceptation est pourtant exigée pour la conclusion du contrat de commissaire. (B. TILLEMAN, *Le statut du commissaire*, Bruges, la Charte, 2007, p. 63, n° 114).

460. Lorsque la société, en vertu de l'article 74, alinéa 2, 2°, du Code des sociétés, dépose par la suite l'extrait de l'acte (le procès-verbal de l'assemblée générale) concernant la nomination du commissaire au greffé du tribunal de commerce de la juridiction dans laquelle la société a son siège, la publication de cette nomination devra, en vertu de l'article 73, alinéa 1^{er}, du Code des sociétés, « avoir lieu dans les annexes du Moniteur belge dans les quinze jours du dépôt, à peine de dommages-intérêts contre les fonctionnaires auxquels l'omission ou le retard serait imputable ».

461. En outre, l'article 76, alinéa 1^{er}, du Code des sociétés stipule que :

« Les actes et indications dont la publicité est prescrite ne sont opposables aux tiers qu'à partir du jour de leur publication par extraits ou par mention aux Annexes du Moniteur belge, sauf si la société prouve que ces tiers en avaient antérieurement connaissance. ».

462. La possible invocation par des tiers de la nomination du commissaire représente un problème sérieux, puisque le réviseur d'entreprises n'a jamais accepté lui-même le mandat de commissaire.

84

463. Il convient donc que le réviseur d'entreprises placé dans cette situation fasse rectifier cette publication.

COMMISSAIRE

4. Mesure préventive dans le cas où un réviseur d'entreprises serait nommé commissaire en tant que successeur d'un confrère sans en être informé

464. L'article 74, 2^o, b) du Code des sociétés prévoit la publication des actes concernant la cessation des fonctions des commissaires dans une SA, SPRL, SCRL et SCA par voie du dépôt d'un extrait de l'acte dans le dossier de la société et de sa publication dans les Annexes du Moniteur belge.

465. La disposition précitée mentionne explicitement les « actes relatifs à la cessation des fonctions ». Le refus d'un mandat non accepté ne doit donc apparemment pas être publié, car il n'y a pas d'acte relatif à la cessation des fonctions.

466. Néanmoins, la publication erronée antérieurement intervenue peut influencer le règlement de différends concernant la responsabilité. Pour cette raison, le dépôt d'un acte rectificatif doit être effectué le plus rapidement possible. Le réviseur d'entreprises exigera, si nécessaire par voie judiciaire, le dépôt de cet acte rectificatif par les administrateurs.

5. Conclusion

467. Sur proposition de la Commission juridique, le Conseil de l'IRE affirme que le droit commun en matière de mandat – selon lequel le contrat de mandat ne se forme que par l'acceptation du mandataire (art. 1984 C. civ.) – doit être appliqué dans ces situations ou l'acceptation du mandat par le commissaire n'a pas eu lieu.

468. Le Conseil de l'IRE souligne en outre qu'il est souhaitable que le réviseur d'entreprises établisse une lettre de mission pour chaque mandat de commissaire obtenu – ceci permet en effet de formaliser l'échange des consentements sur le mandat.

3.2.13. Indépendance du commissaire

A. *Sociétés non cotées auxquelles la règle « one to one » prévue à l'article 133 du Code des sociétés est applicable (2009, p. 71)*

469. Un réviseur d'entreprises souhaite savoir si, lorsque l'article 526bis du Code des sociétés n'impose pas la constitution d'un comité, la constitution d'un tel comité doit nécessairement avoir été prévue par les statuts de la société concernée, pour qu'il soit habilité à autoriser le commissaire à déroger à la règle « one to one », ou s'il suffit que la constitution de ce comité d'audit ait été décidée par le conseil d'administration, en application des articles 526bis et 526ter du Code des sociétés.

470. Sur proposition de la Commission juridique, le Conseil de l'IRE observe qu'entre la date de réception de la question et la présente réunion, le législateur a modifié l'article 133, § 6, alinéa 1^{er}, du Code des sociétés par la loi de réparation du 9 février 2009 modifiant l'article 133, § 6, alinéa 1^{er}, et l'article 526ter du Code des sociétés, qui est entrée en vigueur le 8 janvier 2009 (M.B., 25 février 2009).

471. Le Conseil de l'IRE est d'avis que la réponse à la question réside dans le nouvel article 133, § 6, alinéa 1^{er}, 2e phrase du Code des sociétés qui prévoit que les sociétés qui sont tenues d'instituer un comité d'audit en vertu de la loi doivent répondre aux exigences de l'article 526bis du Code des sociétés, lorsqu'elles souhaitent déroger à la règle « one to one » par le biais de la délibération favorable du comité d'audit. En conséquence, pour ces sociétés, seul ce comité d'audit est compétent pour déroger à la règle « one to one ».

472. *A contrario*, pour les autres sociétés, c'est-à-dire les sociétés non visées par l'obligation d'instituer un comité d'audit et qui entrent dans le champ d'application de la règle « one to one », autrement dit, les sociétés qui font partie d'un groupe qui sont tenues d'établir et de publier des comptes annuels consolidés, il est nécessaire que les statuts prévoient un comité d'audit, sans pour autant que ce dernier réponde aux exigences de l'article 526bis du Code des sociétés.

B. *Quelques difficultés d'interprétation de la loi de réparation de l'article 133, § 6 du Code des sociétés (2009, p. 72)*

473. La Commission juridique prend connaissance des questions suivantes :

« Les sociétés financières constituent des comités d'audit en vertu de la loi mais l'article 526bis ne s'applique pas à celles-ci.

1. *Doit-on dès lors considérer que le dépassement de la proportion « one to one » ne pourrait jamais être accordé par le comité d'audit découlant de la législation financière applicable dans ce type d'entités ?*

2. *Peut-on par ailleurs considérer qu'elles seraient implicitement soumises à l'article 526bis pour cette seule compétence (« one to one ») ? Dans ce cas faut-il prévoir une mention statutaire en conséquence ?*
3. *La référence à l'article 526bis s'applique-t-elle aux décisions de la mère étrangère et de son conseil d'administration (ou administrateur indépendant) le cas échéant ?* ».

474. Pour rappel, les dispositions pertinentes de l'article 133, § 6, alinéa 1^{er}, sont devenues les suivantes à la suite de la loi du 9 février 2009 modifiant l'article 133, § 6, alinéa 1^{er}, et l'article 526ter du Code des sociétés :

86

COMMISSAIRE

« § 6. Il peut être dérogé à l'interdiction supplémentaire, prévue au paragraphe précédent, dans chacun des trois cas suivants :

- 1° *sur délibération favorable du comité d'audit, prévu par la loi ou les statuts, de la société concernée ou du comité d'audit d'une autre société qui la contrôle, si cette société est une société de droit belge ou est une société constituée selon le droit d'un autre Etat membre de l'Union européenne ou de l'OCDE. Si la société est tenue de constituer un comité d'audit en vertu de la loi, la délibération précitée est prise par le comité d'audit au sens de l'article 526bis. Au cas où les tâches confiées au comité d'audit sont exercées par le conseil d'administration dans son ensemble, l'approbation de l'administrateur indépendant, ou, s'il en a été nommé plusieurs, de la majorité de ceux-ci, est cependant requise ;*
- 2° *après que le commissaire aura obtenu l'avis préalable positif du comité d'avis et de contrôle institué en vertu du paragraphe 10 ;*
- 3° *si, au sein de la société, il a été institué un collège de commissaires indépendants les uns des autres. Ce cas ne vaut que si la société n'est pas tenue d'instituer un comité d'audit en vertu de la loi. ».*

475. Concernant les deux premières questions, le Conseil de l'IRE, sur proposition de la Commission juridique, est d'avis que le nouvel article 133, § 6, alinéa 1^{er} du Code des sociétés ne crée pas d'obligation supplémentaire pour les entreprises financières de respecter, au-delà de la législation spéciale qui leur est applicable, les exigences de l'article 526bis du Code des sociétés ou de prévoir, par voie statutaire, un comité d'audit pour déroger à la règle « one to one ».

476. Le Conseil de l'IRE considère que le législateur, en se référant au comité d'audit prévu par « la loi » au lieu de la terminologie standard utilisée dans le Code des sociétés, à savoir « le présent code », a visé la loi au sens large en ce compris les lois prévues pour les entreprises financières.

477. D'ailleurs, le Conseil de l'IRE remarque que le comité d'audit institué par les lois financières est globalement plus exigeant que le comité d'audit au sens de l'article 526bis du Code des sociétés et satisfait donc aux garanties nécessaires prévues par le Code des sociétés.

478. En conséquence, le Conseil de l'IRE est d'avis que pour les entreprises financières, le comité d'audit, institué par leur législation, est le seul compétent pour déroger à la règle « *one to one* ».

479. Le Conseil de l'IRE déplore cependant qu'à la fin de la deuxième phrase du nouvel article 133, § 6, al. 1^{er}, 1^o, le législateur ait fait une référence expresse à l'article 526*bis* du Code des sociétés.

480. La question se pose de savoir si l'alternative entre la société concernée et la société mère subsiste dans la mesure où l'une d'entre elles a l'obligation légale d'instituer un comité d'audit.

481. Sur proposition de la Commission juridique, le Conseil de l'IRE considère que, bien que la deuxième phrase de l'article 133, § 6, alinéa 1^{er} du Code des sociétés ne précise pas de quelle société il s'agit (la société concernée ou la société mère), la volonté du législateur avant la loi du 17 décembre 2008 était de permettre l'alternative afin d'éviter que chaque société concernée ne doive instituer un comité d'audit pour déroger à la règle « *one to one* ». Le législateur a réitéré sa volonté de permettre cette alternative par la loi de réparation du 9 février 2009.

482. En outre, dans la mesure où deux interprétations sont possibles, le Code des sociétés, basé sur le principe de l'autonomie de la volonté, doit être interprété de manière libérale.

483. En conséquence, le Conseil de l'IRE est d'avis que même dans l'hypothèse où la société concernée a l'obligation d'instituer un comité d'audit, la délibération positive pourrait avoir lieu au sein du comité d'audit statutaire d'une société mère.

484. Par ailleurs, on se demandera si la dernière phrase de l'alinéa 1^{er} de l'article 133, § 6 du Code des sociétés peut se lire indépendamment de la référence légale à l'article 526*bis* du Code des sociétés. Ou faut-il combiner cette phrase et la première phrase de l'alinéa 1^{er}, c'est-à-dire qu'outre l'approbation de l'administrateur indépendant (ou de la majorité de ceux-ci), il faudrait, en plus, une délibération favorable du conseil d'administration faisant office de comité d'audit ?

485. Sur proposition de la Commission juridique, le Conseil de l'IRE considère que ces deux phrases doivent se lire dans le sens de conditions cumulatives.

486. En conséquence, le Conseil de l'IRE est d'avis que lorsque les tâches confiées au comité d'audit sont exercées par le conseil d'administration dans son ensemble, l'approbation de l'administrateur indépendant, ou de la majorité de ceux-ci, s'il existe plusieurs administrateurs indépendants, est requise, en plus de la délibération favorable du comité d'audit (à savoir le conseil d'administration dans son ensemble).



CHAPITRE 4

MISSIONS PARTICULIERES

4.1. INTRODUCTION

487. Cette rubrique réunit des questions relatives à des missions particulières autre que l'apport en nature, le quasi-apport et le mandat de commissaire (transformation, modification de l'objet social, acompte sur dividendes, etc.) ainsi que quelques missions très spécifiques (p. ex. rachat d'actions propres).

4.2. QUESTIONS

4.2.1. Transformation des sociétés

A. Affectation de bénéfices en cours de l'exercice (1990, p. 157)

488. Habituellement, lors de la transformation d'une SCRL en SPRL ou en SA, on constate que le capital doit être augmenté pour atteindre le minimum légal de 61.500 EUR. Pour résoudre ce problème, il arrive parfois qu'une assemblée générale extraordinaire, tenue avant la transformation, affecte le résultat de l'exercice en cours tel qu'il ressort de l'état intermédiaire requis pour la transformation, pour l'incorporer au capital. Si la transformation s'effectue sur base d'un état au 30 septembre on procéderait ainsi à une affectation à neuf mois de résultats.

489. La Commission juridique a été interrogée sur la légalité de cette technique. Elle estime que dans la mesure où les statuts prévoient – ce qui est généralement le cas – que seule l'assemblée annuelle a compétence pour décider de l'affectation des bénéfices (sous réserve d'une distribution de dividendes intermédiaires dans une SA, telle que prévue à l'art. 618 C. Soc. ; ancien art. 77ter Lois Soc.), il est exclu d'affecter les résultats en cours d'exercice. Seule est autorisée à décider en la matière l'assemblée annuelle qui se prononce sur base des comptes annuels établis sur un exercice clôturé et non sur base d'un état intermédiaire.

490. Si la société souhaite malgré tout incorporer le résultat de l'exercice en cours dans le capital avant la transformation, la Commission juridique estime qu'il faut d'abord convoquer une assemblée générale pour modifier les statuts et raccourcir l'exercice. Des comptes annuels portant sur cet exercice abrégé seraient ensuite arrêtés.

491. Il faudrait alors une deuxième assemblée générale qui réserverait les bénéfices sur base de ces deux comptes annuels pour incorporer ensuite les réserves dans le capital. Pour complexe que puisse paraître cette procédure, elle a au moins le mérite d'être conforme aux dispositions légales.

B. Transformation d'une société agricole (1993, p. 181)

492. Un confrère s'interroge sur la possibilité de transformer une société agricole en société coopérative. La Commission juridique constate tout d'abord que la doctrine est loin d'être unanime sur la question.

493. Le Code des sociétés ne prévoit pas la possibilité de transformer une société agricole en une société commerciale. Par contre, l'article 211, § 2 du Code des impôts sur les revenus 1992 prévoit la possibilité de transformer une société de droit belge en une société agricole non assujettie à l'impôt sur les sociétés.

494. La Commission juridique estime que la législation spéciale (en l'occurrence le C.I.R.) ne se prête pas à une interprétation extensive. On déduirait à tort de cette disposition du Code des impôts sur les revenus 1992 que l'opération pourrait également se faire en sens inverse, à savoir une société agricole en une société commerciale.

495. En conséquence, il y a lieu de passer par la procédure de la liquidation, en consacrant bien entendu tout l'attention requise à la transmission des biens immobiliers faisant partie du patrimoine. On s'interrogera alors sur la sanction possible d'une éventuelle transformation d'une société agricole en société commerciale dans le simple régime de la transformation, donc sans liquidation.

496. Selon la Commission juridique, l'irrégularité dont serait entachée la transformation aurait pour effet que la société nouvellement constituée sera considérée comme une société en nom collectif.

497. Une solution que l'on pourrait envisager serait la constitution préalable d'une société coopérative, avant de réaliser l'absorption de la société agricole par la coopérative. L'opération serait alors assujettie au droit prévu sur les cessions dans l'article 129 dans le Code des droits d'enregistrement.

C. Transformation d'une société avec un montant de l'actif net inférieur au capital minimum légal (1996, p. 234)

498. Un réviseur d'entreprises s'interroge sur la légalité d'une opération de transformation lorsque l'actif net est réduit, par suite de pertes, à un montant inférieur au capital minimum légal. Abstraction faite d'un plan de redressement visant à restaurer à court terme la rentabilité de l'entreprise, peut-on considérer que la transformation est possible lorsqu'il existe des pertes reportés telles que le capital minimum n'est plus réuni ?

499. La Commission juridique constate que cette question a été expressément abordée dans l'Exposé des motifs de la loi du 23 février 1967 qui introduit dans les lois coordonnées sur les sociétés commerciales la section 8 relative à la transformation des sociétés.

500. La transformation peut être effectuée mais il en résulte une responsabilité personnelle des gérants ou administrateurs de la société qui se transforme, en application de l'article 785, 1° du Code des sociétés (ancien art. 172, 1° Lois Soc.), selon lequel les administrateurs ou gérants sont tenus « *solidairement envers les intéressés, malgré toute stipulation contraire de la différence éventuelle entre l'actif net de la société après transformation et le capital social minimum prescrit par le présent code.* ».

501. Dans de telles conditions on considérera que le rapport du réviseur d'entreprises doit non seulement mentionner le fait, ainsi que ceci est prévu par les normes, mais indiquer clairement dans le texte de son rapport que la société court un risque spécifique en application de l'article 634 du Code des sociétés (ancien art. 104 Lois Soc.) selon lequel dans de telles circonstances, tout intéressé peut demander au tribunal la dissolution de la société. Selon la Commission juridique ce risque découlant de la loi ne doit pas être nécessairement mentionné dans la conclusion du rapport.

D. Transformation d'une ASBL en une société à finalité sociale (1996, p. 236)

502. La Commission juridique a identifié un certain nombre de problèmes concernant la transformation d'une ASBL en une société à finalité sociale.

503. Les problèmes principaux paraissent être liés à la détermination des personnes qui ont la qualité d'associé et au mode d'attribution des actions.

504. La détermination des personnes qui ont la qualité d'actionnaire dans une ASBL n'est pas toujours aisée. La Commission juridique considère qu'une des techniques qui pourraient être recommandées consiste à faire approuver à l'unanimité par l'assemblée générale la liste des membres qui doit être déposée au greffe du tribunal pour éviter le défaut d'*affectio societatis* des membres qui ne seraient plus d'accord de conserver cette qualité.

505. Quant à la détermination du capital minimum et à l'attribution consécutive du titre d'associé de la société à une finalité sociale (SFS), il est suggéré que cette même assemblée générale puisse faire un appel de cotisations spéciales qui seraient affectées au capital lors de la transformation, les associés de l'ASBL, seraient rémunérés en tant qu'associé de la SFS plus qu'en tant que membre de l'ASBL. Le solde du patrimoine de l'ASBL pourrait alors être affecté à une réserve indisponible, susceptible d'être par acte ultérieur incorporée au capital sans attribution de titres nouveaux.

E. Obligation légale de rédiger un rapport pour la transformation de la forme juridique d'un GIE en une SPRL (2006, p. 123)

506. Un réviseur d'entreprises se pose la question de savoir s'il est possible du point de vue juridique de modifier la structure juridique d'un groupement d'intérêt économique (GIE) en une société privée à responsabilité limitée (SPRL) et, par conséquent, s'il existe une obligation légale de rédiger un rapport pour la transformation de la forme juridique d'un GIE en une SPRL.

507. L'article 774, alinéa 1^{er} du Code des sociétés stipule : « *Le présent livre (relatif à la transformation des sociétés) 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 (société européenne) ou à la SCE (société coopérative européenne).* ».

508. En outre, le Livre XIV du Code des sociétés relatif au groupement d'intérêt économique contient un titre relatif à la dissolution, mais ne prévoit pas la transformation de ce groupement.

509. Il en résulte selon la Commission juridique que la transformation de la forme juridique d'un groupement d'intérêt économique (GIE) en une société privée à responsabilité limitée (SPRL) est d'un point de vue légal impossible. Par conséquent, il est également impossible de rédiger un rapport révisoral.

F. Description de la mission dans le cadre de la transformation d'une société coopérative en société coopérative européenne (2009, p. 80)

510. Dans le cadre de la transformation d'une société coopérative en société coopérative européenne (SCE), le professionnel – le commissaire, réviseur d'entreprises ou expert-comptable externe – doit déterminer le rapport d'échange des parts du capital souscrit et le montant de la soulte. Lorsqu'il n'existe pas de parts, il détermine la répartition exacte des actifs et sa valeur correspondante en parts (art. 22.1 b) et 35,5 du Règlement (CE) n° 1435/2003 du Conseil du 22 juillet 2003 et art. 962 C. Soc.).

511. La Commission Missions particulières de l'IRE est étonnée de la description de cette mission dans le cadre d'une transformation et demande des précisions à la Commission juridique.

512. La Commission juridique se pose des questions sur la portée de ce texte dans la législation belge. En outre, certaines dispositions du Règlement 1435/2003 du 22 juillet 2003 ne sont pas applicables en Belgique étant donné qu'il n'est question de soulte et de rapport d'échange qu'en cas de fusion et que les parts des sociétés coopératives doivent toujours être nominatives. La Commission juridique se demande également si le concept de la société coopérative européenne est applicable en Belgique.

513. Aucune information complémentaire à ce sujet ne figure dans les travaux parlementaires préparatoires concernant l'arrêté visant à transposer le Règlement 1435/2003.

514. Les commentaires des articles du rapport au Roi précédant l'arrêté royal du 28 novembre 2006 portant exécution du Règlement (CE) n° 1453/2003 du Conseil du 22 juillet 2003 relatif au statut de la société coopérative européenne (*M.B.*, 4 décembre 2006, p. 66.873) prévoit :

« Art. 962. L'article 35, 5., du règlement européen impose la vérification, par des experts indépendants, du rapport d'échange des actions dans le capital souscrit et, éventuellement, du montant du supplément. S'il n'y a pas d'actions, une répartition des actifs et de leur valeur correspondante en actions doit être opérée. S'agissant de la détermination des experts qui auront à délivrer cette attestation, le règlement européen fait explicitement référence aux dispositions nationales relatives à la désignation de ces experts. Le présent projet prévoit dès lors que les experts indépendants sont soit le commissaire de la société concernée, soit, lorsqu'il n'y a pas de commissaire, le réviseur d'entreprises ou un expert-comptable externe désigné par le conseil d'administration ou l'administrateur unique. ».

515. La disposition précitée est la seule description (légale) de la mission du professionnel – le commissaire, le réviseur d'entreprises ou l'expert-comptable externe – dans le cadre de la transformation d'une société coopérative en société coopérative européenne.

516. Il n'y a, en effet, aucune précision dans les travaux préparatoires concernant le Règlement 1453/2003 du 22 juillet 2003.

517. Sur proposition de la Commission juridique, le Conseil de l'IRE est d'avis que le renvoi à l'article 962 du Code des sociétés pose un problème en droit belge étant donné que la transformation d'une société n'implique pas de rapport d'échange de parts et ne requiert dès lors pas l'intervention du commissaire dans ce domaine.

518. Le Conseil de l'IRE estime dès lors que le réviseur d'entreprises qui est tenu d'établir un rapport dans le cadre d'une telle transformation, devrait préciser qu'il ne peut pas se prononcer sur un rapport d'échange de parts qui n'a pas eu lieu.

G. Transformation d'une société et délai dans lequel la deuxième réunion de l'assemblée générale doit être tenue (2009, p. 86)

519. Conformément à l'article 776, alinéa 1^{er}, du Code des sociétés, un état résumant la situation active et passive de la société doit être arrêté à une date ne remontant pas à plus de trois mois avant la date de l'assemblée générale qui doit statuer sur la fusion.

520. A ce propos, le deuxième alinéa du point 1.3.3. des Normes relatives au rapport à rédiger à l'occasion de la transformation d'une société énonce que :

« Lorsque le droit des sociétés prévoit la possibilité de convoquer une seconde assemblée générale (art. 781, § 3 C. Soc. concernant la transformation en SA d'une SCA ou d'une SC), le délai de trois mois n'en est pas modifié ; cela signifie que ce délai se calcule seulement par rapport à la première assemblée générale. ».

521. La Commission Missions particulières de l'IRE déduit du deuxième alinéa du point 1.3.3. précité que seule la date de la première assemblée générale importe et elle doit se tenir dans les trois mois suivant l'établissement de la situation active et passive. Par conséquent, la deuxième assemblée générale ne doit pas nécessairement se tenir dans ce délai de trois mois.

522. Sur proposition de la Commission juridique, le Conseil de l'IRE renvoie au *ratio legis* dans cette disposition, de l'établissement de la situation active et passive dans un délai de trois mois, à savoir l'information aux actionnaires. Le Conseil de l'IRE renvoie également au texte même de l'article 776, qui lie le délai de trois mois à la transformation (= la décision) et non à la date de l'assemblée générale qui, le cas échéant, ne déciderait pas :

« Préalablement à la transformation, est établi un état résumant la situation active et passive de la société, arrêté à une date ne remontant pas à plus de trois mois. ».

523. Le Conseil de l'IRE est d'avis qu'un délai maximal de trois mois doit précéder l'assemblée générale qui prend une décision finale à propos de la transformation.

524. Par exemple, dans le cas où le quorum n'est pas atteint lors de la première assemblée générale et que la décision de procéder à la transformation n'est prise qu'à l'occasion de la deuxième assemblée générale, celle-ci doit également avoir lieu dans les trois mois suivant l'établissement de la situation active et passive. L'octroi d'un plus grand délai pour la deuxième assemblée générale ouvrirait la porte aux abus et, par conséquent, il irait à l'encontre de la *ratio legis*. S'il s'avérait impossible de tenir cette deuxième assemblée générale dans le délai précité, une nouvelle situation et un nouveau rapport devront être établis.

525. Par conséquent, le deuxième alinéa du point 1.3.3. des Normes relatives au rapport à rédiger à l'occasion de la transformation d'une société est contraire au Code des sociétés.

4.2.2. Modification de l'objet social : le délai de trois mois pour la situation active et passive requise à l'occasion de la modification de l'objet social (1997, p. 237)

526. L'article 559 du Code des sociétés (ancien art. 70bis Lois Soc.) dispose que le conseil d'administration doit justifier la proposition de modifier l'objet social dans un rapport circonstancié en y annexant une situation active et passive ne remontant pas plus à trois mois. Le commissaire devra faire rapport sur cette situation active et passive.

527. Par analogie avec l'article 776 du Code des sociétés (ancien art. 167 Lois Soc.), relatif à la transformation de la forme juridique, il faut considérer que l'échéance de ce délai de trois mois est la date de l'assemblée générale qui statue sur la modification des statuts.

528. Cette thèse n'est cependant pas unanimement admise et les arguments suivants ont été invoqués en sens contraire :

- Puisque le texte même de l'article 559, alinéa 1^{er} du Code des sociétés (« (...) *A ce rapport est joint un état résumant la situation active et passive de la société, arrêté à une date ne remontant pas à plus de trois mois. (...)* ») renvoie expressément à ce rapport, ce n'est pas l'assemblée générale qui doit se tenir dans les trois mois, mais le point de référence est bien la date du rapport du conseil d'administration.
- C'est à tort que l'on invoque l'analogie avec l'article 776 du Code des sociétés, les deux dispositions poursuivant un objet différent. En outre, le rapport revêt une importance différente, tout d'abord par le fait que ce n'est que dans le cas d'une transformation, que l'acte notarié reprend la conclusion du rapport de contrôle, et ensuite parce que le rapport de contrôle prévu à l'article 559 n'est requis que pour autant qu'il y ait un commissaire en fonction. Par ailleurs, il n'est presque pas faisable d'accomplir toutes les formalités dans un délai de trois mois.
- L'article 559 du Code des sociétés, qui est de droit impératif, est d'interprétation stricte dans le libellé retenu par le législateur.

529. La Commission juridique reconnaît qu'en ce qui concerne le délai de trois mois, la doctrine présente des analyses divergentes. Elle estime cependant qu'en l'absence d'éléments nouveaux, il n'est pas souhaitable de revenir sur la question. Elle renvoie donc à la conception majoritaire, qui est aussi celle de l'IRE, selon laquelle la situation active et passive, qui doit être jointe au rapport du conseil d'administration, doit avoir été établie trois mois au plus avant de l'acte notarié. Le raisonnement suivant appuie cette analyse :

530. Lors des travaux préparatoires de la loi du 6 janvier 1958, insérant un article 70bis, il a été fait observer : « *Il faut que les actionnaires aient à leur disposition le maximum de renseignements indispensables pour prendre en pleine connaissance de cause une décision qui, sur le plan pratique, est déterminante en ce qui concerne l'avenir de la société* » (Doc. parl., Ch. repr. 1956-1957, annexe au rapport 641, n° 2).

531. Les formalités s'inspirent de la préoccupation d'informer au mieux les actionnaires quant à la situation du patrimoine de la société au moment où ils doivent prendre une décision importante. Dès lors, pour calculer le délai de trois mois, il faut prendre en compte la date de l'assemblée générale qui prendra la décision et non de la date du rapport du conseil d'administration.

532. Si on devait admettre qu'une assemblée générale puisse se réunir un an après la rédaction des rapports, et que l'on retienne la date du rapport et non celle de l'assemblée générale, comment les actionnaires pourraient-ils se faire une idée de la situation de la société au moment de la transformation, sur la base d'un rapport remontant à plus d'un

an ? En réalité, la date à laquelle la direction établit le document qui servira de base à son rapport à l'assemblée générale n'a pas de signification particulière et ne saurait donc être prise en compte pour le calcul du délai de trois mois.

533. Conformément à l'article 559 du Code des sociétés, c'est à l'assemblée générale que le conseil d'administration fait rapport et la date du rapport sera celle de l'assemblée générale. Le document que l'organe de gestion établit avant l'assemblée générale et qui sera transmis aux actionnaires, est le projet de rapport à adresser à l'assemblée générale pour l'information des actionnaires. Dans notre système juridique, c'est au sein de l'assemblée générale que les actionnaires prennent leur décision et c'est donc en assemblée générale que ceux-ci doivent être mis en possession de tous les éléments qui leur permettent à ce moment-là de délibérer en connaissance de cause.

534. Pour être complet, la Commission juridique souhaite faire observer que le fait que non seulement la situation active et passive, mais aussi le rapport de contrôle lui-même doivent être établis dans un délai de trois mois, est dans l'intérêt du commissaire dans la mesure où il est toujours préférable de travailler sur la base de situations récentes.

4.2.3. Acompte sur dividendes : distribution d'un acompte sur dividendes (1992, p. 180)

535. Dans le passé (IRE, *Rapp. annuel*, 1986, p. 155) la Commission juridique a déjà eu l'occasion d'arrêter sa position sur la distribution d'un acompte sur dividendes dans l'année qui suit celle de la constitution de la société. Etant donné qu'il n'y a pas d'exercice antérieur et partant, pas de comptes annuels de cet exercice, la Commission estime qu'il était impossible de respecter le prescrit de l'article 618 du Code des sociétés (ancien art. 77^{ter} Lois Soc.) et que dans ces circonstances, la distribution d'un acompte sur dividende était exclue.

536. Un réviseur d'entreprises a interrogé la Commission juridique pour savoir dans quelle mesure ce même raisonnement devait s'appliquer à une société scindée par dissolution en deux sociétés distinctes, l'un de celles-ci envisageant une distribution d'un acompte sur dividendes au cours de son premier exercice.

537. Il importe ici de faire la distinction entre deux hypothèses selon que l'on estime ou non que le nouveau régime en matière de fusions et de scissions est applicable. Dans l'état actuel de la législation, la scission entraîne la dissolution et la liquidation de la société existante et ce sont les sociétés entièrement « nouvelles » qui sont constituées. A suivre le raisonnement développé antérieurement par la Commission juridique, il serait exclu en l'occurrence que l'une de ces sociétés nouvelles puisse distribuer un acompte sur dividendes, étant donné qu'il n'y a pas d'exercice « précédent ».

538. Le système qui entrera en vigueur après la modification de la loi prendra en compte la réalité économique. En effet, la continuité de la personne morale est confirmée. La scission par constitution de sociétés nouvelles est considérée comme l'opération par laquelle une société, à la suite de sa dissolution, sans liquidation, transfère l'intégralité de son patrimoine, activement et passivement, à plusieurs sociétés qu'elle constitue.

539. Par ailleurs, il ne faut pas perdre de vue que l'assemblée générale de chaque nouvelle société devra approuver les comptes annuels de la société scindée pour la période entre la date de clôture du bilan de l'exercice précédent et de la date à partir de laquelle des opérations de la société scindée sont considérées, du point de vue comptable, comme accomplies pour le compte des sociétés nouvelles. Compte tenu de l'existence de tels comptes annuels approuvés, on pourrait conclure que le nouveau régime permet la distribution d'un acompte sur dividendes.

4.2.4. Augmentation et réduction de capital

A. Droit de préférence et rapport par le conseil d'administration et par le commissaire (1988, p. 140)

540. La limitation ou la suppression du droit de préférence implique l'établissement de deux rapports, le premier à rédiger par le conseil d'administration et le second par le commissaire ou par un réviseur d'entreprises (art. 595 C. Soc. ; ancien art. 34bis, § 3 Lois Soc.). Il a été demandé à la Commission juridique si l'assemblée générale unanime pouvait voter la dispense de cette obligation.

541. La Commission juridique constate qu'aucune sanction pénale n'est prévue s'il devait s'avérer que ces rapports n'ont pas été établis ⁽¹⁾.

542. La disposition ne serait donc pas d'ordre public et il pourrait y être dérogé. La Commission juridique estime que l'on pourrait omettre les deux rapports, mais uniquement à condition que tous les associés aient individuellement renoncé à ce droit d'information, ou que l'assemblée générale réunissant tous les associés adopte à l'unanimité une résolution dans ce sens. Si la décision est à prendre par l'assemblée générale, il faudra en outre que l'ordre du jour mentionne le point « rapport du conseil d'administration sur la limitation (ou la suppression) du droit de préférence ».

B. Réduction du capital en nature (1989, p. 153)

543. Un réviseur d'entreprises s'est interrogé sur la question de savoir si une société pouvait procéder à une diminution de son capital débouchant sur le remboursement en actions d'autres sociétés qu'elle détenait sans son portefeuille.

544. La Commission juridique est d'avis qu'en l'occurrence, il s'agirait d'une réduction effective du capital (art. 613 C. Soc. ; ancien art. 72bis, § 1^{er} Lois Soc.) par remboursement entre les mains des actionnaires.

⁽¹⁾ Cf., G. HORSMANS et G. KEUTGEN, « Augmentation et réduction de capital », dans Les sociétés commerciales, Bruxelles, Jeune Barreau, 1985, p. 145.

545. Ce remboursement revêtirait ici une forme spécifique, à savoir l'attribution de parts d'autres sociétés détenues en portefeuille par la société procédant à une réduction de son capital. Il n'existe aucune objection de principe contre ce type d'opération, à condition qu'elle se fasse dans les respects du prescrit de l'article précité (constitutions de sûretés, etc.). Il s'agit en fait ici d'une réduction du capital « en nature ». Selon la Commission juridique, il n'est pas requis d'imposer l'interprétation restrictive du terme « remboursement » dans l'article 613 du Code des sociétés (uniquement en espèces).

546. Dans le même ordre d'idées, le confrère s'est également demandé si une société, filiale à 99,9 % d'une autre société, pourrait rembourser par le même biais la société mère en lui cédant une de ses branches d'activité.

547. Cette hypothèse a paru également acceptable aux yeux de la Commission juridique.

548. Pour les deux cas évoqués, il y lieu de faire remarquer qu'un rapport du réviseur d'entreprises n'est pas requis. Celui-ci devra vérifier cependant le respect de l'article 612 du Code des sociétés (ancien art. 72 Lois Soc.), à savoir l'égalité de traitement de tous les actionnaires.

C. Augmentation de capital et émission d'actions nouvelles (1990, p. 158)

549. La Commission juridique a été interrogée sur la question de savoir si une augmentation de capital au sein d'une SA, dont les actions ne font pas mention d'une valeur nominale, peut s'effectuer sans émission d'actions nouvelles.

550. La Commission juridique a considérée – ce qui était le cas en l'occurrence – que les actionnaires actuels voulaient tous souscrire pour un même montant à l'augmentation de capital. Elle constate que l'article 586 du Code des sociétés (anciens art. 29, § 2 et 34, § 1^{er} Lois Soc.) comporte les formalités et les conditions à remplir en cas d'augmentation de capital. Or il ressort clairement de l'article 586 du Code de sociétés qu'à chaque apport doivent correspondre des actions nouvelles libérées à concurrence du quart. On peut en déduire qu'il faudra à chaque augmentation de capital émettre des actions nouvelles. L'acte notarié mentionnera le nombre d'actions nouvelles (C. RESTEAU, *Traité des sociétés anonymes*, t. III, Bruxelles, Swinnen, 1985, p. 17, n^o. 1367).

551. Le fait de ne pas émettre d'actions nouvelles lors d'une augmentation de capital, même si tous les actionnaires réunis en assemblée générale prennent une décision en ce sens, est contraire au Code des sociétés (ancien Lois Soc.). Il est vrai que la loi ne prévoit aucune sanction.

552. La Commission juridique estime toutefois qu'il n'est pas impossible de regrouper, après l'augmentation de capital, les actions anciennes et nouvelles et d'aboutir ainsi au même résultat que celui que l'on aurait obtenu dans le cas d'une augmentation de capital sans émission d'actions nouvelles.

D. Augmentation de capital et l'état de la situation active et passive en cas de transformation (1990, p. 159)

553. Il arrive souvent qu'avant la transformation d'une SPRL en SA, mais après l'établissement de l'état résumant la situation active et passive, le capital soit augmenté afin d'arriver au capital social minimum prévu pour une SA.

554. Il a été demandé à la Commission juridique comment le réviseur d'entreprises devait traiter ce type d'augmentation de capital dans son rapport. L'article 777 du Code des sociétés prévoit que le rapport du réviseur d'entreprises doit notamment mentionner si l'actif social net est inférieur au capital social repris dans l'état. Il paraît évident qu'une augmentation de capital réalisée après l'établissement de l'état ne saurait être reprise dans celui-ci, encore que la chose soit de pratique courante.

555. Il s'agit d'une anticipation sur un acte notarié qui portera date certaine. S'il a été procédé de la sorte, le réviseur d'entreprises devra indiquer que l'état ne reflète pas de manière complète, fidèle et exacte la situation de la société, puisque le capital social n'est pas conforme à la réalité.

556. Le réviseur d'entreprises ne saurait tenir compte d'une augmentation de capital encore à réaliser ou qui a été réalisée après la date de l'établissement de l'état. Il pourrait éventuellement faire état de l'augmentation de capital projetée dans le corps de son rapport, mais sans que celle-ci ne puisse influencer sa conclusion.

557. Nous rappelons que l'article 785, 1° du Code des sociétés (ancien art. 172, 1° Lois Soc.) rend le ou les gestionnaire(s) solidairement responsables de la différence entre l'actif net après transformation et le capital minimum légalement prescrit (B. VAN BRUYSTEGEM, *De vennootschappenwet '86*, Anvers, Kluwer, 1986, p. 156).

E. Obligations convertibles et droits de souscription (1991, p. 151)

558. L'article 489 du Code des sociétés (ancien art. 101bis Lois Soc.) prévoit le régime des obligations convertibles et droits de souscription. Les détenteurs d'obligations convertibles ou de droits de souscription pourront désormais exercer leur droit non seulement à l'occasion d'une augmentation de capital en numéraire, mais aussi à l'occasion d'un apport en nature.

559. Dans cette dernière hypothèse, quand faudra-t-il établir le rapport révisoral : doit-il être établi lors de l'émission ou lors de souscription ou plutôt lors de la conversion ou de l'exercice des droits?

560. En cas d'apport en nature, le rapport du réviseur d'entreprises doit porter sur la description de l'apport, sur les modes d'évaluation adoptés, ainsi que sur les rémunérations effectivement accordées en contrepartie. Faut-il en déduire pour autant que le rapport devra être établi au moment de l'apport effectif et donc au moment de la libération ?

561. La Commission juridique estime qu'il faut répondre à cette question par la négative. En effet, quelle rémunération effective le réviseur d'entreprises devrait-il retenir, lorsque des droits de souscription cotés en bourse ont une valeur pratiquement nulle à l'époque de la souscription effective ? Ceci n'empêche que ces droits auraient effectivement une valeur lors de l'émission.

562. En cas d'émission d'obligations convertibles et de droits de souscription, le rapport sera donc établi lors de l'émission. Il est clair cependant qu'à ce stade, le réviseur d'entreprises ne pourra pas se former une opinion sur la rémunération effectivement attribuée en contrepartie.

563. Si le prix d'émission est « fixé », le réviseur d'entreprises sera amené à faire des réserves quant au caractère « réel » de ce montant. Si par contre le prix d'émission est « variable », les réserves porteront sur le niveau de la rémunération.

F. Augmentation de capital en cascade (1992, p. 183)

564. Un réviseur d'entreprises s'interroge sur le caractère licite de l'opération suivante :

- La société X détient une créance à l'égard de la société Z : elle entend souscrire intégralement à une augmentation de capital de la société Z par apport en nature de la créance qu'elle détient sur cette dernière ;
- La société Z est en réalité une société holding ; les fonds prêtés par la société X ont été transférés au sein de la société Y de sorte que la société Z détient une créance d'un même montant à l'égard de la société Y. La société Z entend, de la même manière, souscrire à une augmentation de capital de la société Y par apport en nature de la créance qu'elle détient à l'encontre de celle-ci.

565. D'abord, la Commission juridique fait valoir qu'il est interdit de faire circuler en cascade les mêmes fonds. En d'autres termes, il n'est pas permis de procéder avec le même capital en numéraire, à des augmentations de capital en cascade.

566. La Commission juridique ajoute cependant qu'en l'occurrence, il s'agit clairement d'augmentations de capital par apports en nature : les créances de X à l'égard de Z et de Z à l'égard de Y sont en réalité des prêts. Dès lors, l'opération envisagée serait licite, sous réserve évidemment d'une évaluation correcte.

567. Dans le cas présent, on ne peut pas perdre de vue que les augmentations de capital avaient pour objectif de redresser la situation financière des sociétés Z et Y qui présentent toutes les deux un actif net négatif. Lors de l'évaluation des créances, il faudrait tenir compte de la solvabilité du débiteur. De même, il faudrait considérer l'hypothèse où les créances seraient créées pour éviter un apport en numéraire.

G. Compensation à l'occasion d'une augmentation de capital (1999, p. 217)

568. La Commission juridique a été interrogée à propos d'une augmentation de capital par apport du solde créditeur du compte courant d'un gérant, alors qu'un autre compte du même gérant présentait un solde débiteur considérable.

569. La Commission juridique estime que dans la mesure où plusieurs dettes sont en même temps, certaines, liquides et exigibles, il y a compensation, même si les parties concernées n'en sont pas informées. Il en va de même, évidemment, lorsqu'il y a une convention de compte courant entre les parties. Il en résulte dès lors, que sur la base des données disponibles, la compensation devra nécessairement se faire entre la dette et la créance de la société par rapport au gérant.

H. Mission prévue à l'article 598 du Code des sociétés (2008, p. 83)

570. Selon l'analyse suivante d'un réviseur d'entreprises il semble exister une contradiction légale entre l'article 598, alinéa 3 et l'article 133, § 8 (et son arrêté d'exécution).

571. L'article 598 du Code des sociétés est relatif aux rapports spéciaux qui sont requis lors de la limitation ou de la suppression du droit de préférence en cas d'augmentation de capital.

572. L'alinéa 3 précise que dans une société autre qu'une société cotée, le prix d'émission doit être supérieur à la valeur intrinsèque du titre fixée sur la base d'un rapport établi par le commissaire. Ce qui oblige le commissaire à procéder à une valorisation de la société alors même que ce service est prohibé. Il semble qu'il faudrait se contenter d'émettre le rapport requis à l'alinéa 4, à savoir celui requérant de donner un avis sur le rapport spécial du conseil d'administration qui devra établir sous sa responsabilité le prix d'émission.

573. L'alinéa 3 devrait se contenter d'indiquer que dans une société cotée, le prix d'émission doit être au moins égal à la valeur intrinsèque (non définie) du titre telle que fixée par le conseil d'administration. Le rapport du commissaire requis par l'alinéa 4 devra vérifier que cette condition est selon le commissaire remplie.

574. Sur proposition de la Commission juridique, le Conseil de l'IRE partage cette analyse et est d'avis que l'IRE pourrait suggérer au législateur de modifier le texte de l'article 598 du Code des sociétés.

I. *Emission de parts sous le pair comptable dans une SPRL (2011* ⁽²⁾)

1. Contexte

575. La question suivante a été soumise à la Fondation ICCI : « *L'article 582 du Code des sociétés prévoit une procédure dans le cas d'une augmentation de capital dans une SA par le biais d'une émission d'actions sous le pair comptable. Dans le cas d'une SPRL, aucune procédure analogue n'est prévue. D'aucuns sont d'avis que cela pourrait signifier qu'une augmentation de capital par le biais d'une émission de parts sous le pair comptable dans une SPRL serait impossible.* ».

2. Principe

576. G. BATS, B. DE KLERCK, M. VANDER LINDEN et E. VANDERSTAPPEN, *Apport en nature et quasi-apport : Cas pratiques*, Etudes IRE, Bruges, la Charte, 2006, écrivent p. 121-122, n^{os} 278-279 :

« *Depuis la loi de réparation du 13 juillet 1995, une SPRL peut émettre tant des actions avec désignation de valeur nominale que des actions sans désignation de valeur nominale (art. 238 C. Soc.). L'article 560 du Code des sociétés en matière de réunification des actions dans une SA est également applicable à la SPRL (art. 288 C. Soc.).*

De ce qui précède et dans l'esprit de la modification législative de 1995, on peut supposer que les trois mécanismes légaux qui permettent dans une SA de traiter distinctement d'une part l'apport et d'autre part le problème de la quote-part de chaque titre dans le capital – article 560 du Code des sociétés (réunification des actions), article 78 de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés (règles particulières concernant les éléments obtenus dans le cadre d'une fusion) et article 582 du Code des sociétés (émissions d'actions sous le pair comptable) – sont également pertinents dans le chef d'une SPRL, même s'il fait défaut dans le Code des sociétés une disposition légale explicite pour l'émission d'actions sous le pair comptable dans une SPRL. » (cf. aussi M. WYCKAERT, *Cursus Kapitaal en aandelen*, K.U.Brussel, 1999, p. 33, n^o 78).

577. Dans ce contexte, et sur proposition de la Commission juridique, le Conseil de l'IRE constate que la protection légale de l'article 582 du Code des sociétés ne concerne explicitement que les sociétés anonymes, mais estime qu'il serait préférable dans l'intérêt public et afin d'éviter toute discrimination que le dispositif de l'article 582 du Code des sociétés soit applicable également aux opérations qui pourraient être préjudiciables aux associés d'une SPRL.

⁽²⁾ www.ibr-ire.be/fr/reglementation/doctrine/avis/Pages/Avis-2011-7-Emission-de-parts-sous-le-pair-comptable-dans-une-SPRL.aspx

3. Décision

578. Le Conseil de l'IRE estime que le dispositif de l'article 582 du Code des sociétés devrait être appliqué aux SPRL dans l'intérêt des associés.

4.2.5. Achat d'actions propres (1998, p. 210)

579. Un réviseur d'entreprises soumet la situation d'une SA qui détient une créance sur un des actionnaires et qui souhaite racheter les parts de l'actionnaire en question afin de récupérer sa créance.

104

580. L'article 621, 3° du Code des sociétés (ancien art. 52bis, § 2, 3° Lois Soc.) envisage l'hypothèse dans le cadre d'une saisie.

581. Le réviseur d'entreprises se demande alors ce qu'il faut faire de ces parts sociales.

582. La Commission juridique rappelle que la loi impose une procédure très stricte. Ainsi, il est indispensable de constituer une réserve indisponible, égale à la valeur pour laquelle les actions acquises sont inscrites dans l'inventaire (art. 623, alinéa 1^{er}, C. Soc. ; ancien art. 52bis, § 3, dernier alinéa Lois Soc.).

583. Dans le cas présent, la constitution d'une réserve indisponible serait impossible, étant donné que la société est confrontée à des pertes reportées.

584. Sauf si la société effectue une diminution de capital pour constituer la réserve indisponible, il n'y a pas d'autre solution que de détruire les titres (art. 623, alinéa 2 C. Soc.).

585. Enfin, la Commission juridique rappelle que le non-respect de la procédure légale susmentionnée peut entraîner des sanctions pénales (art. 648, 3° C. Soc. ; ancien art. 206 Lois. Soc.).

4.2.6. Réviseur d'entreprises et liquidation

A. Liquidation d'une société (1992, p. 184)

586. La Commission juridique a été interrogée à propos du mandat du commissaire à l'occasion de la liquidation d'une société.

587. L'article 183, § 1^{er} du Code des sociétés (ancien art. 178 Lois Soc.) stipule clairement que la société, malgré sa dissolution, est réputée exister pour les besoins de la liquidation. Les mandats des administrateurs et du commissaire cessent de plein droit du fait de cette dissolution.

588. Selon l'article 193 du Code des sociétés des comptes annuels doivent être établis. Si un commissaire est en fonction, il fera rapport sur ces comptes annuels.

589. Il importe de faire la distinction entre cette situation et le contrôle éventuel des comptes de la société en liquidation.

590. En application de l'article 194 du Code des sociétés (ancien art. 188 Lois Soc.), lorsque la liquidation sera terminée, les liquidateurs feront rapport à l'assemblée générale et lui présenteront les comptes.

591. A ce moment, l'assemblée générale désignera les commissaires. Ceux-ci pourront être un réviseur d'entreprises (p. ex. l'ancien commissaire) mais cela n'est pas nécessaire : il pourra s'agir de tout personne que l'assemblée générale considèrera compétente pour vérifier que la liquidation s'est correctement déroulée.

B. Modification de la forme juridique d'une société en liquidation (2011 ⁽³⁾)

1. Contexte

592. Dans le cadre d'un projet de révision des normes relatives à la transformation d'une société, la question de savoir si une société en liquidation peut changer de forme s'est posée.

2. Principe

593. Sur proposition de la Commission juridique, le Conseil de l'IRE estime que l'article 184 du Code des sociétés ne contient pas d'interdiction légale pour une société qui souhaite changer de forme juridique alors qu'elle est en liquidation. Un problème pourrait cependant se poser si la société concernée est une société anonyme qui ne compte qu'un seul actionnaire.

3. Conclusion

594. Le Conseil de l'IRE, sur proposition de la Commission juridique, est d'avis que le principe d'autonomie de la volonté prime et que la transformation de la forme juridique d'une société en liquidation est autorisée.

4.2.7. Réorganisation des sociétés

A. Allocation de la soulte aux éléments des fonds propres en cas de fusion (1995, p. 217)

595. La loi du 29 juin 1993, telle que modifiée par la loi du 13 avril 1995, concerne les opérations de fusion et admet l'attribution aux actionnaires ou associés d'une société absorbée, d'une soulte en espèces que ne peut dépasser le montant d'un cinquième

⁽³⁾ www.ibr-ire.be/fr/reglementation/doctrine/avis/Pages/Avis-2011-3-modification-de-la-forme-juridique-dune-societe-en-liquidation.aspx

(à partir du 1^{er} juillet 1996, un dixième) de la valeur nominale (ou du pair comptable) des actions émises (art. 671 C. Soc. ; ancien art. 174/1, § 1^{er} Lois Soc.). Cette disposition n'est pas seulement valable en cas de fusion par absorption mais également en cas de fusion par constitution d'une société nouvelle (art. 672 C. Soc. ; ancien art. 174/17, § 1^{er} Lois Soc.) ainsi qu'en cas de fusion (art. 673, 674 et 675 C. Soc. ; anciens art. 174/26, § 1^{er} ; art. 174/45, § 1^{er} et art. 174/52, § 1^{er} Lois Soc.).

596. Dans le Code des sociétés, il n'est pas fait état de la façon dont la soulte doit être allouée.

597. L'article 78, § 5 de l'arrêté royal du 30 janvier 2011 en exécution du Code des sociétés, qui est une reprise de l'article 36, § 5 de l'arrêté royal du 8 octobre 1976, modifié entre autre par l'arrêté royal du 3 décembre 1993, dispose que :

« Si les associés de la société absorbée obtiennent une soulte en espèces, celle-ci est réputée être prélevée sur les capitaux propres de la société absorbée. Ce prélèvement est effectué sur les capitaux propres, selon les modalités décidées par l'assemblée générale de fusion, dans le respect des dispositions légales et statutaires. A défaut de décision de l'assemblée générale de fusion concernant la rubrique des capitaux propres sur laquelle ce prélèvement est effectué, celui-ci est réputé s'opérer, dans l'ordre, sur le bénéfice reporté, sur les réserves disponibles et sur les autres réserves que la loi et les statuts permettent de distribuer. »

598. La question fut posée à la Commission juridique de savoir à quel élément des fonds propres, la soulte en espèces doit être allouée.

599. Selon la Commission juridique, la soulte en espèces doit être assimilée à une distribution aux actionnaires. Cette distribution doit intervenir de préférence sur des éléments qui peuvent être distribués à titre de bénéfice.

600. La Commission juridique insiste sur le fait que, selon ce qui est mentionné dans le rapport au Roi précédant l'arrêté royal précité du 3 décembre 1993 (*M.B.*, 23 décembre 1993), la soulte « *ne peut pas être prélevée sur les plus-values de réévaluations et les subsides en capital étant donné que ceux-ci ne peuvent être utilisés pour une distribution aux actionnaires* ».

601. En l'absence de bénéfices disponibles, la Commission juridique est d'avis que l'assemblée générale peut décider la diminution du capital afin de constituer une réserve disponible, qui, dans une phase ultérieure, pourra faire l'objet d'une distribution. Dans une telle hypothèse, la diminution du capital ou de la prime d'émission pourrait avoir certaines conséquences fiscales.

602. Si une telle formule devait être appliquée, il y aurait lieu de tenir compte des formalités imposées par l'article 613 du Code des sociétés (ancien art. 72*bis* Lois Soc.), lorsque on procède à une diminution de capital en vue d'une distribution aux actionnaires.

B. Répartition de l'actif net en cas de scission (1995, p. 219)

603. La Commission juridique a été interrogée sur la question de savoir si, en cas de scission, la loi impose une répartition proportionnelle des fonds propres dans les sociétés qui se répartissent l'actif net.

604. La Commission juridique reconnaît la pertinence de l'argument selon lequel une plus-value de réévaluation ou un subside en capital se retrouvent alors dans les fonds propres de la société scindée où les éléments d'actif correspondants se retrouvent. Tout autre traitement comptable entraînerait sur le champ, dans la société scindée où les biens ne se retrouvent pas, rendant une reprise de la plus-value, soit un amortissement du subside impossible.

605. Cette constatation ne pose aucune difficulté tant qu'elle ne porte pas préjudice au principe général selon lequel, en cas de continuité comptable, la scission n'entraîne l'expression d'aucune moins-value ou plus-value, ni d'aucun résultat et ne provoque aucune modification du montant, de la structure ou de la disponibilité des capitaux propres de la société scindée (*Bull. CNC, n° 31, 1993, p. 2*).

606. L'obligation de transfert proportionnel des différents éléments des fonds propres ne paraît pas découler directement du droit des sociétés. Le droit comptable est imprécis en ce que l'article 80, alinéa 2 de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 (ancien art. 36^{quater}, de l'A.R. du 8 octobre 1976) se réfère à : « *la partie des capitaux propres de la société scindée qui lui est apportée* » sans spécifier si les capitaux propres sont à considérer dans leurs différentes composantes. Par contre, l'article 213 du Code des impôts sur les revenus exige la proportionnalité dans la valeur fiscale nette des apports à chaque entité, sans pour autant préciser que le transfert de chaque élément doit être proportionnel.

607. Les aspects fiscaux ne sont pas autrement précisés sur ce point par la circulaire Ci. RH. n° 421/461-318 du 19 janvier 1995, de l'administration des contributions directes.

608. Sans prendre position sur les aspects fiscaux, la Commission juridique a estimé qu'il convient de préciser clairement dans le projet de scission le traitement des éléments de fonds propres en veillant à ce que les plus-values et subsides suivent les biens auxquels ils sont afférents.

609. Si ce partage des biens fait apparaître que les fonds propres minimum ne sont pas atteints dans une des sociétés scindées, la Commission juridique est d'avis que ceci peut porter préjudice à la bonne fin de l'opération.

C. Scission d'une société avec un actif net comptable négatif mais économiquement positif (1996, p. 234)

610. Est-il possible de scinder une société lorsque l'actif net comptable et négatif, alors que l'actif net économique est positif, soit par apport à deux sociétés préexistantes, soit par constitution de deux sociétés nouvelles ?

611. La Commission juridique relève la déclaration du Gouvernement dans l'Exposé des motifs selon laquelle ne constitue pas une opération de fusion « *l'opération par laquelle une société sans actif net absorbée par une autre société. Dans une telle opération, en effet, des actionnaires ou associés de la société absorbée ne deviennent pas actionnaires ou associés de la société absorbante, puisqu'il n'y a pas en ce cas une augmentation de capital de la société absorbante* » (Doc. parl., Ch. repr., 1989-1990, n° 1214/1, p. 4).

612. Il convient par ailleurs de renvoyer à l'article 78, § 2 de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 en exécution du Code des sociétés (ancien art. 36bis, § 2 de l'A.R. du 8 octobre 1976), relatif aux comptes annuels qui traitent spécifiquement des effets comptables de la fusion. Selon cette disposition, les différents éléments de ses capitaux propres « (...) sont transférés dans la comptabilité de la société absorbante à la valeur pour laquelle ils figuraient dans la comptabilité de la société absorbée (...) ». Cette disposition est rendue applicable aux scissions par l'article 80 de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 (ancien art. 36quater de l'A.R. du 8 octobre 1976) pour les seuls actifs et passifs, droits et engagements apportés à la société bénéficiaire, ainsi que pour la partie des capitaux propres de la société scindée qui lui sont apportés.

613. Selon l'interprétation de la Commission juridique, dans la mesure où il existe une parité d'échange positive, il y a lieu d'attribuer des titres de la société bénéficiaire de la scission. Dans ce cas, les actionnaires ou associés de la société absorbée deviennent effectivement actionnaires de la société absorbante. Toutefois, il faut que ce transfert puisse se réaliser techniquement et ceci ne sera possible que dans la mesure où des sociétés bénéficiaires de la scission préexistent. En effet, il faudra que la perte nette comptable puisse être absorbée par les sociétés bénéficiaires sans que s'applique l'article 634 du Code des sociétés (ancien art. 104 Lois Soc.).

614. Si l'opération de scission doit se réaliser par constitution de sociétés nouvelles, on peut envisager la réévaluation de l'actif préalablement à la scission, mais si cette réévaluation est impossible, essentiellement parce qu'elle concerne des actifs incorporels, la constitution de la société se heurte des obstacles déterminants qui la rendent impossible à défaut de disposer de capital minimum requis pour la constitution de la société.

*D. Etablissement, contrôle et publication des comptes annuels en cas de fusion
(1997, p. 235)*

615. Deux sociétés, clôturant leurs comptes au 31 décembre, envisagent de procéder à une fusion. L'acte notarié est passé en janvier 1997, mais la fusion a eu lieu avec effet rétroactif au 30 septembre 1996. La question posée est de savoir quels comptes annuels doivent être établis, contrôlés et publiés.

616. En ce qui concerne la société absorbée, on peut renvoyer à l'article 697 du Code des sociétés (ancien art. 174/13 Lois Soc.) qui prévoit expressément que les comptes annuels pour la période écoulée entre la clôture du dernier exercice social dont les comptes annuels ont été approuvés et la date à partir de laquelle la fusion sort ses effets, sont établis par l'organe d'administration de cette société. En principe, l'assemblée générale de la société absorbante approuvera ces comptes annuels et donnera quitus aux organes d'administration et de surveillance de la société absorbée.

617. En l'occurrence, l'assemblée générale de la société absorbante se verra soumettre pour approbation les comptes annuels de la société absorbée couvrant la période du 1^{er} janvier 1996 au 30 septembre 1996. La Commission juridique attire toutefois l'attention sur le fait qu'il est également possible que l'assemblée générale de la société absorbée approuve ces comptes annuels si cette approbation intervient avant l'assemblée qui délibère de la fusion.

618. Par ailleurs, la société absorbante devra intégrer dans ses comptes annuels de l'exercice 1996, les opérations de la société absorbée pour la période allant du 1^{er} octobre 1996 au 31 décembre 1996.

619. Par analogie avec la mission impartie à l'organe d'administration de la société reprise, c'est aussi le commissaire de la société absorbée qui devra contrôler les comptes de l'exercice partiel jusqu'à la prise d'effet de la fusion. Il doit en effet mener sa mission à terme et ce sera d'ailleurs sur la base de ce rapport qu'il recevra quitus.

620. Il est recommandé de convenir entre parties que les comptes annuels, accompagnés du rapport du commissaire, seront approuvés à la date de l'assemblée générale qui se prononce sur la fusion.

621. Enfin, la Commission juridique estime que l'article 98 du Code des sociétés (ancien art. 80 Lois Soc.) est applicable et que lesdits comptes annuels doivent être déposés à la Banque Nationale de Belgique (BNB) dans les 30 jours de leur approbation par l'assemblée générale de la société absorbante.

E. Rapport de révision en cas de fusion (2001, p. 240)

622. La question a été posée à la Commission juridique de savoir si, dans le cas d'une opération de fusion entre deux sociétés qui ont le même commissaire, ceux-ci doivent établir deux rapports distincts.

623. L'article 695, alinéa 1^{er} du Code des sociétés prévoit que : « *Dans chaque société, un rapport écrit sur le projet de fusion est établi soit par le commissaire, soit, lorsqu'il n'y a pas de commissaire, par un réviseur d'entreprises ou par un expert-comptable externe désigné par les administrateurs ou les gérants.* ».

110

624. En vertu de cet alinéa, il doit être rédigé autant de rapports de contrôle qu'il y a de sociétés parties à la fusion.

625. Il arrive, comme c'est le cas en l'espèce, que le commissaire en fonction dans l'une des sociétés soit également le commissaire d'une (ou des) autres(s) société(s) partie(s) à l'opération.

626. Apparemment, certains notaires refusent de passer l'acte si le rapport de révision des deux sociétés est dressé par le même réviseur d'entreprises. Les notaires défendant cette thèse se basent sur la troisième directive européenne. Ils ne partagent pas la position adoptée dans le *Répertoire notarial* qui paraît claire. Il est précisé que le même réviseur d'entreprises, s'il est commissaire peut (doit) dresser le rapport, mais ces rapports doivent être distincts (cf. P. HAINAUT-HAMENDE, *Rép. not.*, les S.A., deuxième partie, 1995, p. 584-585).

627. Selon la Commission juridique, il doit en effet être rédigé autant de rapports de révision qu'il y a de sociétés parties à la fusion.

628. Aucune disposition n'interdit au réviseur d'entreprises d'exercer sa mission dans chacune des sociétés. Il exerce en effet sa mission en toute indépendance. Il ne se pose dès lors aucun conflit d'intérêts.

629. Il devra cependant veiller à rédiger des rapports distincts.

630. La Commission juridique partage en cela la position adoptée dans le *Répertoire notarial* (cf. P. HAINAUT-HAMENDE, *Rép. not.*, les S.A., deuxième partie, 1995, p. 584-585).

F. Interprétation des mots « les derniers comptes annuels » dans l'article 697, § 2, 5° du Code des sociétés (procédure lors d'une fusion par absorption) (2002, p. 203)

631. Un réviseur d'entreprises demande à la Commission juridique si les mots « les derniers comptes annuels » repris dans l'article 697, § 2, 5° du Code des sociétés doivent être lus comme « les derniers comptes annuels approuvés ».

632. L'article 697, § 2, 5° stipule :

« Tout associé a en outre le droit, un mois au moins avant la date de la réunion de l'assemblée générale appelée à se prononcer sur le projet de fusion, de prendre connaissance au siège social des documents suivants :

(...)

5° lorsque le projet de fusion est postérieur de six mois au moins à la fin de l'exercice auxquels se rapportent les derniers comptes annuels, d'un état comptable arrêté dans les trois mois précédant la date du projet de fusion et rédigé conformément aux alinéas 2 à 4. ».

633. La Commission juridique prend l'exemple suivant. Au 31 décembre 1999, les comptes annuels sont clôturés. Le 25 mai 2000, le projet de fusion est déposé et le 15 juin 2000 se tient l'assemblée générale ordinaire (avec à l'ordre du jour l'approbation des comptes annuels). Dans ce cas, certains interprètent la loi, en ce sens qu'un état intermédiaire devrait être rédigé tandis que ceci n'aurait pas été nécessaire si l'assemblée générale ordinaire avait eu lieu le 24 mai 2000.

634. La Commission juridique est d'avis que ceci n'est pas logique. Elle estime qu'il est souhaitable et suffisant que les comptes annuels arrêtés par l'organe d'administration soient à la disposition des actionnaires même s'ils ne sont pas encore approuvés. Les arguments sont les suivants :

635. Premièrement, conformément à l'article 1993 du Code civil, *« Tout mandataire est tenu de rendre compte de sa gestion (...) »*. Les comptes annuels existent dès qu'ils sont établis par l'organe d'administration (le mandataire) (même si ceux-ci n'ont pas encore été approuvés par l'assemblée générale, le mandant!).

636. Deuxièmement, il convient de relever un argument pénal. L'article 127, alinéa 2 du Code des sociétés stipule que : *« Pour l'application de l'alinéa 1^{er}, les comptes annuels existent dès qu'ils sont soumis à l'inspection des associés. »*

637. Troisièmement, un état intermédiaire donne moins d'informations et il est difficile à rédiger vu qu'aucun inventaire n'est exigé (article 697, § 2, alinéa 3 et 4 C. Soc.).

638. En conclusion, la Commission juridique est d'avis que « les derniers comptes annuels » repris dans l'article 697, § 2, 5° du Code des sociétés doivent être lus comme *les derniers comptes annuels même s'ils ne sont pas encore approuvés.*

G. Transfert d'actifs consistant en des travaux de transformation en cas de scission partielle (2003, p. 74)

639. La question a été posée à la Commission juridique de savoir si dans le cadre d'une scission partielle par constitution d'une nouvelle société, une partie importante de l'actif transmis pour la constitution du capital de la nouvelle société à constituer pouvait consister dans le poste d'actif « travaux de transformation ».

640. La Commission juridique estime qu'il est possible de loger dans la comptabilité d'une société la construction originelle et dans une autre société les travaux de transformation.

641. Dans un avis précédent (IRE, *Rapp. annuel*, 1982, p. 57-58), le Conseil a estimé que, dans le cadre d'une augmentation de capital par apport en nature par un locataire des travaux de rénovation et de décoration, effectués dans les locaux loués, l'objet de l'apport pouvait consister en un ensemble de travaux et d'aménagements dans les locaux loués. La valeur économique de tels biens n'a pas été mise en doute par le Conseil de l'IRE. Conformément au droit comptable, de tels travaux d'installation doivent être enregistrés sous la rubrique des autres immobilisations corporelles et amortis sur la durée du bail.

642. Pour autant que les conditions cumulatives suivantes soient remplies, la Commission juridique estime qu'il est possible que le poste d'actif « travaux de transformation » soit apporté dans le cadre d'une scission partielle à une nouvelle société à constituer :

- a) un rapport doit exister avec la branche d'activités apportée ou, plus généralement, avec l'objet de la société en faveur de laquelle la scission partielle est opérée ;
- b) la possibilité d'évaluer les éléments en cause selon les critères économiques ;
- c) l'existence d'un droit de jouissance stable sur les lieux concernés au profit de la société bénéficiaire, étant entendu que si ce droit est lui-même concédé à titre onéreux, le montant (loyer p. ex.) exigé de la société bénéficiaire devra être moins élevé que ce qui aurait été exigé si le contrat à l'origine de ce droit de jouissance (bail ou autre) avait porté non seulement sur les lieux concernés, mais aussi sur les transformations effectuées et apportées en capital (exclusion de toute forme de double paiement dans le chef de la société bénéficiaire, à savoir pour le droit de jouissance stable d'une part et pour les transformations apportées d'autre part).

H. Rétroactivité comptable en cas de fusion par absorption (2006, p. 124)

643. Deux sociétés souhaitent opérer une fusion par absorption. En août 2005, elles ont établi un projet de fusion dans lequel il est mentionné que les opérations de la société absorbée seront, du point de vue comptable, effectuées pour le compte de la société absorbante à partir du 1^{er} janvier 2005. Les exercices des deux sociétés concernées par la fusion correspondent à l'année civile. Le réviseur d'entreprises a établi un rapport sur le projet de fusion.

644. A la suite à des difficultés causées par une saisie conservatoire d'un bien immobilier appartenant à la société absorbée, l'acte de fusion par absorption ne pouvait pas être passé endéans l'exercice de rétroactivité comptable des activités des sociétés concernées par la fusion par absorption.

645. Le notaire (soutenu à ce propos par une certaine doctrine) ⁽⁴⁾ estime ne plus pouvoir dresser l'acte de fusion en janvier 2006 étant donné que plus d'un an s'est écoulé entre la date des actes de fusion et la date de la rétroactivité comptable fixée dans le projet de fusion. Mais, par ailleurs, le Code des sociétés ne prévoit pas de limite formelle à la rétroactivité comptable.

646. La proportion des actions de la société absorbée et de la société absorbante sont identiques de sorte que le rapport d'échange pour les actionnaires est un élément non relevant.

647. Etant donné qu'aucune disposition légale n'est transgressée *in casu* et que la *ratio legis* de la procédure de fusion réside d'une part, dans la protection des actionnaires et d'autre part, dans l'information de chaque tiers intéressé, dont les intérêts ne sont *in casu* pas lésés, les administrateurs des sociétés concernées par la fusion estiment qu'ils ne doivent pas établir un nouveau projet de fusion.

648. Le réviseur d'entreprises demande si l'IRE estime que les conseils d'administration des sociétés qui fusionnent doivent établir un nouveau projet de fusion, le déposer et le soumettre à nouveau à un réviseur d'entreprises afin d'établir un rapport ou si l'on peut procéder de façon plus simple.

649. Sur proposition de la Commission juridique, le Conseil de l'IRE est d'avis que l'organe de gestion de chacune des sociétés appelées à fusionner devra établir en 2006 un nouveau projet de fusion. En effet, étant donné que la date de clôture statutaire de l'exercice 2005 est déjà révolue, la Commission juridique estime qu'il ne peut pas être décidé de procéder à une fusion rétroactive avec effet à une date qui remonte plus loin qu'au premier jour de l'exercice 2006 en cours. On aurait, le cas échéant, pu éviter cette situation en prolongeant l'exercice 2005 de chacune des sociétés par acte notarié. Chacune des sociétés devra, à présent, dans un premier temps établir les comptes annuels à la fin de 2005 et ensuite assurer la procédure prévue aux articles 693 à 697 du Code des sociétés.

650. En outre, le Conseil de l'IRE souligne que l'article 697, § 2, 3° du Code des sociétés prévoit que tout associé a le droit, un mois au moins avant la date de la réunion de l'assemblée générale appelée à se prononcer sur le projet de fusion, de prendre connaissance des comptes annuels des trois derniers exercices, de chacune des sociétés qui fusionnent. En janvier 2006, les comptes annuels 2005 font partie des trois exercices visés par l'article précité.

⁽⁴⁾ Cf. e.a. Ph. ERNST et J. VERSTRAELEN, *Réorganisations juridiques de sociétés*, Bruxelles, Kluwer, 2002, 195 ; T. Tilquin, *Traité des fusions et scissions*, Bruxelles, Kluwer, 1993, p. 266.

651. Enfin, le Conseil de l'IRE constate que l'administration fiscale limite (cf. la Circulaire n° Ci.RH.421/461.318 du 19 janvier 1995, nos 56 et 57) le délai maximum de rétroactivité à sept mois. Le n° 57 stipule : « *Le délai susvisé de sept mois vise notamment à permettre aux sociétés – qui tiennent leur comptabilité par année civile et qui décident, en début d'année, de fusionner ou de se scinder – de prendre en compte une rétroactivité comptable qui remonte au premier jour de l'exercice comptable au cours duquel l'opération a lieu (c.-à-d. jusqu'au 1^{er} janvier).* ».

652. Ceci implique qu'endéans cette période de sept mois, l'administration fiscale accepte sans discussion la neutralité fiscale, ainsi que les conséquences fiscales d'une fusion ou d'une scission. Dans la pratique, il arrive que l'administration fiscale accepte de plus longues périodes de rétroactivité pour autant que le trésor public n'en subisse pas de conséquences défavorables (p. ex. compensation de pertes par des bénéficiaires); ceci signifie que, le cas échéant, l'administration fiscale n'exigera, en général, pas de clôture intermédiaire ni de déclaration fiscale à la date de la fusion ou de la scission. Le texte de la Circulaire précitée semble toutefois exclure une rétroactivité qui remonte plus loin dans le temps que le premier jour de l'exercice en cours, soit 2006 dans le cas qui a été soumis.

I. Obligations du commissaire à l'égard du conseil d'entreprise après une scission partielle (2006, p. 74)

653. Un réviseur d'entreprises soulève plusieurs questions relatives aux obligations du commissaire à l'égard du conseil d'entreprise après une scission partielle.

« Nous étions commissaire dans la société X SPRL, avec conseil d'entreprise, jusqu'à l'assemblée générale de 2005. Cette société a fait l'objet d'une scission partielle avec constitution d'une nouvelle SPRL Y par transfert d'une des deux branches d'activités existantes.

Cette scission a eu lieu au 30 juin 2004 avec effet au 1^{er} janvier 2004.

En cas de scission d'une unité technique d'exploitation en plusieurs entités juridiques n'entraînant pas de modification du caractère de l'unité technique d'exploitation (la direction, le site et le siège restent inchangés), le conseil d'entreprise existant est maintenu jusqu'aux prochaines élections.

Le conseil d'entreprise nommé lors des élections sociales de mai 2004 au sein de l'entité X avant scission continue donc sa fonction en faveur des deux entités juridiques X résiduelle et Y (bien que, dans les faits, les membres du conseil d'entreprise appartiennent tous à l'entité juridique Y nouvellement créée).

Lors de l'assemblée générale du 30 juin 2004 qui a accepté la scission (et, partant, la constitution de la nouvelle société Y), la nouvelle société Y répondant aux critères de taille pour la nomination d'un commissaire, nous avons donc été nommés lors de l'assemblée générale de constitution, en même temps que les nouveaux administrateurs (et sans respect de la procédure de consultation du conseil d'entreprise).

Entre-temps, nous ne sommes plus le commissaire de X, à défaut d'y avoir été renommé à l'échéance de notre mandat lors de l'assemblée générale ordinaire de 2005 (délibérant sur les comptes au 31/12/2004). Un confrère (K) y a été nommé commissaire, avec l'agrément du conseil d'entreprise bien entendu.

Questions :

- 1. Quelles sont les responsabilités respectives du commissaire de la société X (à savoir notre confrère K) et de celui de la société Y (nous-mêmes) au regard des attestations et missions prévues par l'article 151 du Code des sociétés, point 1° à 4° ?*

Notons que l'information au conseil d'entreprise couvre certains éléments relatifs aux entités légales X et Y mais également des éléments communs (p. ex. les données relatives au groupe auxquels X et Y appartiennent). En d'autres termes, le commissaire de la société X est-il seul responsable d'assurer les points 1° à 4° pour les deux entités X et Y (le cas échéant en s'appuyant sur des travaux complémentaires relatifs à Y, éventuellement avec notre aide), s'agit-il d'une responsabilité conjointe « K+Z », ou chacun des commissaires est-il responsable pour des parties distinctes ?

- 2. S'il s'avère que nous avons la charge d'une ou plusieurs des missions prévues à l'article 151 du Code des sociétés, est-ce que le fait que le conseil d'entreprise conteste notre nomination en tant que commissaire de Y a un impact sur nos obligations à l'égard du conseil d'entreprise ? »*

654. En ce qui concerne la première question, le Conseil de l'IRE se réfère à l'avis de la Commission juridique relatif à l'intervention d'un réviseur d'entreprises auprès d'un conseil d'entreprise comprenant différentes entités juridiques avec différents réviseurs d'entreprises tel que repris dans IRE, *Rapport annuel*, 2003 (p. 78-79) :

« L'article 1^{er} de l'arrêté royal du 27 novembre 1973 portant réglementation des informations économiques et financières à fournir aux conseils d'entreprises stipule que:

Le chef d'entreprise ou son délégué, qui l'engage, sont tenus de communiquer au conseil d'entreprise les informations économiques et financières qui concernent l'entreprise, telle que définie à l'article 14 de la loi du 20 septembre 1948.

Elles sont complétées, le cas échéant:

- 1° par des informations de même nature relatives à l'entité juridique dont l'entreprise fait partie;*
- 2° par des renseignements relatifs à l'entité économique ou financière dont l'entreprise fait partie. (...) ».*

655. L'article 151, 2° du Code des sociétés stipule que: « *Dans chaque société où un conseil d'entreprise doit être institué en exécution de la loi du 20 septembre 1948 portant organisation de l'économie, à l'exception des institutions d'enseignement subsidiées, un ou plusieurs réviseurs d'entreprises sont désignés ayant pour mission de certifier le caractère fidèle et complet des informations économiques et financières que l'organe de gestion transmet au conseil d'entreprise, pour autant que ces informations résultent de la comptabilité, des comptes annuels de la société ou d'autres documents vérifiables.* ».

656. La Commission juridique a rendu l'avis suivant :

116

MISSIONS PARTICULIÈRES

- a) *les réviseurs d'entreprises en fonction dans les différentes entités juridiques, qui forment une unité technique d'exploitation, n'interviennent pas en collège.*
- b) *chaque réviseur d'entreprises doit seulement certifier les informations économiques et financières qui sont fournies au conseil d'entreprise en ce qui concerne l'entité juridique auprès de laquelle il intervient. Aucun ne doit certifier les informations économiques et financières relatives à l'unité technique d'exploitation dans sa globalité.*
- c) *chaque réviseur d'entreprises doit être présent au conseil d'entreprise, au cours duquel ces informations sont discutées. Donc, en principe, ils devront tous être présents, chacun pour ce qui concerne l'information certifiée relative à l'entité juridique contrôlée par lui.*
- d) *dans l'hypothèse où des informations économiques et financières globalisées sont présentées, il serait souhaitable que le chef d'entreprise, désigne, sur base contractuelle et en accord avec les représentants des travailleurs, l'un des réviseurs d'entreprises concernés, tous ces réviseurs ou un réviseur d'entreprises tiers avec pour mission de contrôler la globalisation des informations économiques et financières.* ».

657. Le Conseil de l'IRE confirme cette position et conclut qu'en l'espèce chaque commissaire doit seulement certifier les informations économiques et financières qui sont fournies au conseil d'entreprise en ce qui concerne l'entité juridique auprès de laquelle il intervient. Aucun ne doit certifier les informations économiques et financières relatives à l'unité technique d'exploitation dans sa globalité. Dans l'hypothèse où des informations économiques et financières globalisées sont présentées, il serait souhaitable que le chef d'entreprise désigne, sur base contractuelle et en accord avec les représentants des travailleurs, l'un des commissaires concernés, tous ces commissaires ou un réviseur d'entreprises tiers avec pour mission de contrôler la globalisation des informations économiques et financières.

658. En ce qui concerne la deuxième question, le Conseil de l'IRE estime qu'en vertu de l'article 160 du Code des sociétés, la décision de l'assemblée générale de nommer un commissaire qui n'a pas été présenté par le conseil d'entreprise est valable tant que la nullité n'est pas prononcée par le président du tribunal de commerce.

J. Pas de qualification d'une opération en tant que scission partielle (2007, p. 99)

659. Un réviseur d'entreprises soumet à la Commission juridique l'exposé suivant :

- société-mère A : activité 1 ;
- filiale B (100 %) : activités 1 et 2 ;
- filiale B est partiellement scindée par un apport à la société-mère A de l'activité 1 ;
- du fait que B est une filiale à 100 %, il s'ensuit qu'il n'y a aucune augmentation de capital dans la société-mère A ;
- sur base du point précédent, on est d'avis qu'un rapport ayant trait à l'apport en nature n'est pas nécessaire pour la société-mère A.

660. Le réviseur d'entreprises demande à la Commission juridique si, dans le cas présent, il est question d'une fusion partielle ayant pour conséquence qu'un rapport concernant l'apport en nature doit être établi aussi bien au sein de la société partiellement scindée qu'au sein de la société bénéficiaire.

661. La situation décrite pourrait être considérée comme une fusion partielle. Toutefois, selon les travaux parlementaires de la loi du 16 juillet 2001 portant modification de la loi du 29 avril 1999 relative à l'organisation du marché de l'électricité, de la loi du 12 avril 1965 relative au transport de produits gazeux et autres par canalisations et du Code des impôts sur les revenus 1992, la définition concrète du concept « fusion partielle » n'est pas connue en Belgique, et par conséquent un régime d'exemptions en la matière ne peut être élaboré ⁽⁵⁾. Par conséquent, une fusion partielle serait risquée aussi bien par rapport au droit fiscal (taxation à titre d'avantage anormalement favorable (art. 344 C.I.R. '92)) qu'au droit des sociétés (responsabilité des administrateurs).

662. Le Conseil de l'IRE, sur proposition de la Commission juridique, est d'avis que le cas présent ne constitue pas une scission partielle. *In casu*, il s'agit d'un apport d'une activité de la filiale B à la société-mère A, sans augmentation de capital et sans émission d'actions. En cas de scission partielle, il y a en effet toujours une émission d'actions.

663. Le Conseil de l'IRE conclut qu'en l'occurrence, il n'est juridiquement pas possible de faire usage du modèle de scission partielle.

⁽⁵⁾ *Doc. parl.*, Ch. repr. 2000-2001, n° 1052/003, p. 8.

K. Notion de rapport d'échange « pertinent et raisonnable » (en néerlandais : « redelijk ») en cas de fusion, telle que mentionnée à l'article 695 du Code des sociétés (2008, p. 82)

664. L'article 695 du Code des sociétés prévoit que le commissaire, le réviseur d'entreprises ou l'expert-comptable externe doit, dans le cadre de son rapport sur le projet de fusion, notamment déclarer si le rapport d'échange est ou non « pertinent et raisonnable » (en néerlandais : *redelijk*).

665. La Commission Missions particulières souhaitait connaître la signification du terme « pertinent et raisonnable ».

118

MISSIONS PARTICULIERES

666. Le Conseil de l'IRE, sur proposition de la Commission juridique, fait remarquer que l'article 695 du Code des sociétés est une transposition de l'article 10.2. de la Troisième Directive en matière de sociétés 78/855/CEE du 9 octobre 1978. Seule la Cour de justice des Communautés européennes est habilitée à interpréter cette Directive. En cas de divergence, la Cour se prononcera, en principe, en faveur de l'interprétation qui connaît le plus grand nombre d'applications parmi les langues officielles des Etats membres de l'Union européenne.

667. La version française de l'article 10.2. précité utilise le terme « pertinent et raisonnable », la version néerlandaise « *redelijk* », la version anglaise « *fair and reasonable* », la version allemande « *angemessen* » et la version espagnole « *pertinente y razonable* ». Sur la base de cette analyse, la majorité des langues semble utiliser le terme « pertinent et raisonnable ». Le Conseil de l'IRE estime dès lors que le terme « raisonnable » doit être interprété comme « pertinent et raisonnable ».

L. Quelques questions concernant les fusions et scissions et le rapport de gestion (2009, p. 81)

668. Lors d'une fusion ou scission, la même assemblée générale de la société absorbante ou bénéficiaire qui approuve les comptes annuels accorde décharge aux organes d'administration et de contrôle de la société absorbée ou scindée ; cette disposition légale prévue par les articles 718 (fusion par constitution), 727 (opération assimilée à fusion), 741 (scission par absorption) et 757 (scission par constitution), est supplétive et n'intervient que dans le cas où l'assemblée générale de la société absorbée ou scindée, qui se prononce sur la fusion ou la scission, n'aurait pas approuvé les comptes annuels ni accordé décharge.

669. Sous réserve de l'article 687 du Code des sociétés (action en responsabilité), l'assemblée générale de la société absorbante se prononce sur la décharge des organes de gestion et de contrôle de la société absorbée.

670. Un réviseur d'entreprises soulève les problèmes suivants dans le cadre d'une fusion.

A. Premier problème

- a) *Quid* si entre l'assemblée générale qui décide la fusion (dans la société absorbée) et le vote de l'assemblée générale plusieurs mois s'écoulent et que les seuls comptes annuels existants ne couvrent que partiellement le *gap* ?
- b) *Quid* lorsqu'en contravention des dispositions relatives au projet de fusion (art. 693, § 2, 5° C. Soc.), ledit projet ne mentionne pas de « date comptable » de la fusion ?
- c) *Quid* si la période entre les derniers comptes annuels et l'assemblée générale de la société absorbante correspond à plus de la durée d'un exercice comptable (sans que l'exercice n'ait été allongé) ?

B. Deuxième problème

Les comptes annuels qui devront être établis couvrent la période jusqu'à la date à partir de laquelle les opérations de la société absorbée sont considérées, du point de vue comptable, comme accomplies pour le compte de la société absorbante (rétroactivité comptable). En revanche, la décharge à accorder devrait couvrir la période jusqu'à la date juridique de la fusion. Entre les deux dates, les mandataires de la société peuvent avoir posé de nombreux actes.

La décharge ne pouvant être accordée qu'après l'adoption des comptes annuels (art. 284, 411 et 554 C. Soc.), la décharge finale ne pourra être accordée qu'après l'approbation des comptes annuels comportant les opérations de la période débutant à la date d'effet comptable de la fusion jusqu'à la date juridique de la fusion.

Dans l'Exposé des motifs (document 1214/1 – 89/90 7), il est textuellement mentionné qu'« *il n'y aura pas de rapport de gestion postérieurement à la fusion* ». A défaut de disposition explicite, on doit conclure à l'absence d'obligation d'établir un rapport de commissaire concernant les comptes annuels couvrant la période jusqu'à la date d'effet comptable de la fusion. Toutefois l'usage préfère qu'avant d'accorder la décharge on entende le rapport du commissaire (*cf.* art. 554 C. Soc.) bien qu'une lecture stricte du texte de l'article 554 permette de considérer que c'est « *après l'approbation des comptes annuels* » qui constitue le critère unique et suffisant.

Que doit donc faire le commissaire s'il y a des comptes annuels sans rapport de gestion ? Doit-il le signaler en partie deux de son rapport et faire une réserve ?

671. En ce qui concerne le point a) du premier problème mentionné ci-dessus, sur proposition de la Commission juridique, le Conseil de l'IRE considère qu'il n'est pas suffisamment clair et par conséquent, elle ne se prononcera pas à ce propos.

672. En ce qui concerne le point b) du premier problème, sur proposition de la Commission juridique, le Conseil de l'IRE est d'avis qu'à défaut de date spécifiée, il ne peut y avoir d'effet rétroactif et par conséquent, seule la date du dernier vote, rendant la fusion effective, devra être prise en considération.

673. En ce qui concerne le point c) du premier problème, sur proposition de la Commission juridique, le Conseil de l'IRE est d'avis que lorsque la fusion est réalisée, alors que les comptes de la société absorbée n'ont pas encore été approuvés par son assemblée générale, ces comptes devront être approuvés par l'assemblée générale de la société absorbante dans les six mois de la date de clôture des comptes, conformément aux principes généraux en matière d'arrêt et d'approbation des comptes annuels.

674. En ce qui concerne le deuxième problème abordé, sur proposition de la Commission juridique, le Conseil de l'IRE est d'avis qu'en tout état de cause, un rapport de gestion doit être rédigé, conformément aux dispositions du Code des sociétés (art. 95 et 96). Les travaux parlementaires ne sauraient constituer un argument pour déroger à une obligation générale posée par le droit positif.

675. Le Conseil de l'IRE estime en conséquence, sur proposition de la Commission juridique, que l'absence éventuelle de rapport de gestion doit être soulevée par le commissaire dans son rapport, et est susceptible de vicier la décharge donnée dans de telles circonstances.

4.2.8. Distribution de dividendes (1991, p. 149)

676. La Commission juridique est interrogée pour savoir quelle devrait être la réaction du commissaire dans le cas où une assemblée générale extraordinaire décide de la distribution d'un dividende sur le bénéfice reporté et/ou les réserves disponibles.

677. Selon la Commission juridique il ne s'agit pas d'acompte sur dividende décidé par l'organe de gestion. En conséquence, l'article 618 du Code des sociétés ne s'applique pas.

678. L'assemblée générale n'est pas compétente pour décider d'un dividende intérimaire à prélever sur le bénéfice de l'exercice mais elle peut disposer des réserves disponibles et du report bénéficiaire.

4.2.9. Représentation de la société

A. Conflit en matière de représentation (1991, p. 149)

679. Une société anonyme, actionnaire d'une autre société, est représentée à l'assemblée générale de cette dernière conjointement par deux personnes physiques parce que ses statuts prévoient qu'elle est engagée par la signature de deux administrateurs.

680. Quelle position le président de l'assemblée doit-il adopter en cas de vote discordant, voire opposé, de la part de ces deux personnes ?

681. La Commission juridique est d'avis que ceci est un problème de représentation externe, et pas directement un problème pour l'assemblée générale.

682. Si les deux personnes votent au sens divers, ils ne votent pas valablement car ils n'ont droit qu'à un seul vote. Les administrateurs émettant des votes divergents ne représentent pas valablement la société actionnaire.

683. Evidemment, on peut toujours suspendre les délibérations ou assurer les consultations nécessaires. Il appartient à l'assemblée de statuer sur un report éventuel de l'assemblée.

B. Exercice d'un mandat d'administrateur par un réviseur d'entreprises (2001, p. 116)

684. Un réviseur d'entreprises a été désigné administrateur provisoire d'une entreprise donnée (A) par le tribunal. L'entreprise en question possède une participation de 50 % dans une autre société anonyme (B). Dans cette dernière société (B), le président du conseil d'administration a remis sa démission. Les autres membres du conseil d'administration ont demandé au réviseur d'entreprises d'exercer cette fonction.

685. L'intéressé demande dans quelle mesure il peut accéder à cette demande, compte tenu du fait qu'il interviendrait non pas en son nom propre mais en tant que représentant de l'entreprise (A), au sein de laquelle il exerce la fonction d'administrateur provisoire. En outre, il précise qu'il ne participera pas à la gestion quotidienne mais qu'il n'exercerait son mandat que pour préserver les intérêts de l'entreprise (A).

686. La Commission juridique fait référence à l'interdiction absolue qui empêche le réviseur d'entreprises d'exercer une fonction d'administrateur dans des entreprises commerciales (art. 13 de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises ; ancien art. 7bis). Aucune exception à cette interdiction absolue n'est possible.

687. Par contre, la Commission juridique attire l'attention sur le fait que, dans la présente situation, il n'y aurait aucune objection à ce que ce ne soit pas forcément le réviseur d'entreprises mais plutôt la société (A) qui soit désignée comme administrateur de la société (B). L'administrateur provisoire interviendrait alors en tant que représentant de la société (A) dans le cadre de son mandat d'administrateur auprès de la société (B).

4.2.10. Comptes consolidés

A. Contrôle des comptes consolidés (1994, p. 196)

688. Une société, dans laquelle un commissaire est en fonction, doit – au courant du mandat de ce dernier – établir des comptes consolidés. La question est posée de savoir qui devra effectuer le contrôle des comptes et quelle sera la durée de ce mandat.

689. Un commissaire en fonction peut se proposer pour effectuer les contrôles lorsqu'une assemblée générale postérieure à sa nomination doit décider de faire contrôler les comptes consolidés. Le rapport au Roi précédant l'arrêté royal du 6 mars 1990 concernant les comptes consolidés des entreprises souligne explicitement que « *la situation la plus normale est l'exercice des deux contrôles par le commissaire de la société* ».

690. Toutefois, il ajoute aussitôt qu'il est possible de nommer un réviseur d'entreprises qui n'est pas chargé du contrôle des comptes afin d'effectuer le contrôle des comptes consolidés (art. 146 C. Soc. ; ancien art. 72, alinéas 1^{er} et 3 de l'A.R. du 6 mars 1990). Une décision formelle est exigée dans ce cas.

691. En ce qui concerne les honoraires, on peut normalement supposer que l'assemblée générale qui a confié les missions de façon formelle, soit au commissaire de la société soit à un autre réviseur d'entreprises, a également défini le montant de leurs honoraires. Dans le cas où aucune décision formelle n'a été prise par l'assemblée générale, le commissaire chargé du contrôle des comptes consolidés peut être rémunéré de façon exceptionnelle à condition d'observer le prescrit de l'article 134 du Code des sociétés (ancien art. 64^{ter}, alinéa 2 Lois Soc.).

692. En ce qui concerne la durée du mandat, une distinction doit être effectuée entre les situations suivantes :

- le commissaire de la société est également chargé du contrôle des comptes consolidés : Dans la mesure où le réviseur d'entreprises se voit également chargé du contrôle des comptes consolidés au cours de son mandat de commissaire, il est recommandé qu'il fasse coïncider la période de la seconde mission avec celle de son mandat de commissaire. Dès lors, il n'est pas exclu qu'il soit nommé pour le contrôle des comptes consolidés pour un terme restreint jusqu'à l'expiration du mandat de commissaire.
- un réviseur d'entreprises, autre que le commissaire, assure le contrôle des comptes consolidés :
En application de l'article 146, alinéa 3 du Code des sociétés, le réviseur d'entreprises est nommé pour une période de trois ans. Il est donc parfaitement possible que son mandat et celui du commissaire arrivent à échéance à des dates différentes.

B. Non-respect de la législation sur la consolidation (1995, p. 213)

693. Une société belge qui détient un certain nombre de filiales à l'étranger satisfait de ce fait aux dispositions légales imposant l'établissement de comptes consolidés. Quelle attitude doit adopter le commissaire de cette société si les comptes consolidés ne sont pas établis ?

694. En application de l'article 144, 3° du Code des sociétés (ancien art. 65 Lois Soc.), relatif au rapport de révision, le commissaire doit mentionner « *si la comptabilité est tenue et conformément aux dispositions légales et réglementaires applicables* ».

695. Pour déterminer si le commissaire doit faire mention dans son rapport du non-respect de la législation sur les comptes consolidés, on peut se demander dans quelle mesure les dispositions de l'arrêté royal précité sous A. font partie des dispositions légales et réglementaires applicables à la comptabilité et aux comptes annuels.

696. La Commission juridique renvoie à la déclaration relative aux comptes consolidés figurant dans l'annexe des comptes annuels (C. 21). Le cas échéant, l'organe de gestion de la société devrait donner les raisons pour lesquelles aucuns comptes consolidés ne sont établis.

697. Etant donné que l'attestation du commissaire concerne également les données figurant dans l'annexe, la législation relative aux comptes consolidés peut être considérée comme appartenant aux dispositions légales et réglementaires relatives à la comptabilité et aux comptes annuels. Ceci implique que, dans la mesure où le commissaire juge que la disposition légale qui impose l'établissement des comptes consolidés n'a pas été respectée, il devra émettre une réserve.

C. Etablissement et publication des comptes consolidés (2002, p. 195)

698. En matière d'établissement et de publication des comptes annuels consolidés, un réviseur d'entreprises pose les questions suivantes :

- 1) dans le cas d'une entreprise filiale belge d'un groupe étranger :
 - L'entreprise filiale belge doit-elle publier ou non en Belgique les comptes consolidés du groupe étranger et quelles sont les éventuelles exceptions ;
 - La même question dans le cas d'une sous-consolidation belge (pour toutes les entreprises belges ensemble) est posée. Les comptes annuels consolidés du groupe étranger doivent-ils être publiés ou non et si oui, quelles sont les éventuelles exceptions ;
 - Une entreprise belge peut-elle et doit-elle déposer les comptes consolidés du groupe et ce même si elle n'y est légalement pas obligée ?
- 2) dans le cas d'un consortium international :
 - Les comptes consolidés du consortium en Belgique peuvent-ils ou doivent-ils être déposés :
 - si une entreprise belge effectue la consolidation comme entreprise consolidante ;
 - si une entreprise étrangère effectue la consolidation comme entreprise consolidante ?

699. La réponse de la Commission juridique est la suivante.

1) Entreprise filiale belge d'un groupe étranger

700. Conformément à l'article 107, § 1^{er} du Code des sociétés, chaque société étrangère qui a une succursale en Belgique et chaque société étrangère dont les titres sont cotés en Belgique au sens de l'article 4, sont tenues pour leurs comptes annuels et le cas échéant pour les comptes consolidés de déposer ceux-ci pour ce qui concerne le dernier exercice clôturé auprès de la Banque Nationale de Belgique (BNB).

701. Cette obligation légale vaut également pour les établissements belges de sociétés étrangères mais pas pour les entreprises belges filiales d'une société étrangère.

702. Sur la base de l'article 110 du Code des sociétés, chaque société mère belge doit, qu'elle contrôle seule ou conjointement une ou plusieurs entreprises filiales, établir des comptes consolidés et un rapport de gestion sur les comptes consolidés.

703. Par « entreprise filiale », on entend les entreprises suivantes :

« lorsqu'elle se trouve sous le contrôle d'une société belge :

1° la société filiale de droit belge ou étranger ;

2° le groupement européen d'intérêt économique ayant son siège en Belgique ou à l'étranger ; et

3° l'organe de droit belge ou étranger, public ou non, à but lucratif ou non, qui, en raison de sa mission statutaire ou non, exerce une activité à caractère commercial, financier ou industriel » (art. 109 C. Soc.).

704. Par conséquent, une société étrangère qui contrôle une entreprise filiale belge n'a aucune obligation légale en Belgique d'établir et de déposer des comptes consolidés.

705. Conformément à l'article 113, § 1^{er} et § 2 du Code des sociétés, une société est dispensée de l'obligation d'établir des comptes consolidés et un rapport de gestion sur les comptes consolidés si celle-ci est elle-même filiale d'une société mère qui établit des comptes consolidés et un rapport de gestion sur ces comptes consolidés qui les fait contrôler et les rend publics (le cas de la sous-consolidation belge).

706. Parmi les conditions pour obtenir cette dispense figurent les suivantes:

a) un exemplaire des comptes consolidés de la société mère visée au § 1^{er}, du rapport de contrôle relatif à ces comptes et d'un document reprenant les indications prévues par l'article 119 est, dans les deux mois de leur mise à disposition des associés et, au plus tard sept mois après la clôture de l'exercice auquel ils sont afférents, déposé par les soins des administrateurs ou gérants de la société exemptée, à la Banque Nationale de Belgique (art. 113, § 2, 4^o a) ;

- b) toute personne s'adressant au siège de la société exemptée peut prendre connaissance du rapport de gestion sur les comptes consolidés de la société mère envisagée au § 1^{er} et en obtenir gratuitement, même par correspondance, copie intégrale (art. 113, § 2, 4^o b));
- c) les comptes consolidés, le rapport de gestion sur les comptes consolidés et le rapport de contrôle sur les comptes consolidés de la société mère visée au § 1^{er} doivent, en vue de leur mise à disposition du public en Belgique conformément aux alinéas qui précèdent, être rédigés ou traduits dans la langue ou les langues dans lesquelles la société exemptée est tenue de publier ses comptes annuels (art. 113, § 2, 4^o c)).

707. Les comptes consolidés de la société mère telle qu'envisagée ci-dessus et les rapports de gestion et de contrôle relatifs à ces comptes ne doivent toutefois pas faire l'objet de la publication prévue par les points a) et b) s'ils ont déjà fait l'objet, dans la ou les langues visées au point c), d'une publicité effectuée par application des articles 120 et 121 ou du point a) (art. 113, § 2, 4^o d)).

708. Aucune disposition légale n'empêche une entreprise filiale belge de déposer les comptes consolidés du groupe auquel elle appartient auprès de la Banque Nationale de Belgique.

2) Consortium international

709. Conformément à l'article 111 du Code des sociétés, dans le cas d'un consortium, les comptes consolidés doivent être établis de telle façon que toutes les sociétés qui forment le consortium soient reprises en ce compris les entreprises filiales. Chacune des sociétés qui forment le consortium doit être considérée comme une société consolidante. Les sociétés qui forment le consortium sont conjointement responsables pour la rédaction et la publication des comptes consolidés et du rapport de gestion sur les comptes consolidés.

710. Pour ce qui concerne la publicité des comptes consolidés, l'article 173 de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés, dispose que la Banque Nationale de Belgique reçoit le dépôt des comptes consolidés et les pièces qui doivent être déposées en même temps que les comptes consolidés en application des articles 120 et 121 du Code des sociétés ou en application d'autres dispositions légales ou réglementaires. Les derniers articles ci-dessus nommés réfèrent en grande partie aux obligations de publicité dans le cadre des comptes annuels simplifiés.

711. Il suffit qu'une entreprise filiale belge fasse partie d'un consortium, c'est-à-dire qu'elle soit considérée comme une société consolidante, pour que dans le chef de cette entreprise, il y ait un devoir d'établir et de publier des comptes consolidés et du rapport de gestion.

712. Si en contrepartie, aucune société belge n'est considérée comme société consolidante, il ne semble pas au regard du droit belge qu'il existe une quelconque obligation d'établir et de rendre public les comptes consolidés.

713. Aucune disposition légale n'empêche toutefois une société étrangère qui effectue la consolidation comme entreprise consolidante de déposer les comptes consolidés du consortium auprès de la Banque Nationale de Belgique.

D. Application de l'obligation de consolidation par rapport à une société mère étrangère (2002, p. 198)

126

MISSIONS PARTICULIÈRES

714. La question a été posée à la Commission juridique de savoir si l'obligation de consolidation en Belgique est également valable pour une société étrangère, dans le cas présent, pour une société anglaise, détenant des entreprises filiales en Belgique.

715. L'article 110 du Code des sociétés stipule que :

« Toute société mère est tenue d'établir des comptes consolidés et un rapport de gestion sur les comptes consolidés si, seule ou conjointement, elle contrôle une ou plusieurs entreprises filiales (...) ».

716. Ce texte est une reprise partielle de l'article 7 de l'arrêté royal du 6 mars 1990 relatif aux comptes consolidés des entreprises. Le texte est modifié par l'article 2, 8° de la loi du 23 janvier 2001 modifiant la loi du 7 mai 1999 créant un Code des sociétés et par la loi du 17 juillet 1975 sur la comptabilité des entreprises (*M.B.*, 6 février 2001).

717. L'Exposé des motifs de la loi précitée précise, concernant l'article 2, 6°, 7° et 8° de la loi précitée :

« Afin d'améliorer la concordance du texte du Code avec l'arrêté royal du 6 mars 1990 relatif aux comptes consolidés des entreprises, il est nécessaire de définir dans le Code même, en fonction de la consolidation, le terme « entreprise filiale », qui est plus large que le terme « filiale », tel qu'il est défini à l'article 6, 2°, du Code, à l'instar de l'article 1^{er} de la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité des entreprises, et de ne pas se limiter aux entreprises filiales étrangères. Cette définition ne modifie en rien la teneur de l'obligation de consolidation par rapport à la situation actuelle. Elle permet en revanche d'éviter de devoir répéter inutilement une série de définitions dans l'arrêté royal d'exécution du Code, qui intégrera l'arrêté royal du 6 mars 1990 » (cf. Doc. parl., Ch. repr., 2000-2001, n° 0978/001, p. 4).

718. La Septième directive force d'ailleurs les Etats membres à imposer l'obligation de consolidation à chaque entreprise mère tombant sous leur droit national. Des articles 1 à 3 de la directive, il peut être déduit que la société mère doit être considérée comme

l'entreprise qui contrôle une ou plusieurs entreprises filiales peu importe la place et le siège de ces entreprises filiales (principe de la consolidation mondiale) ⁽⁶⁾.

719. De ce qui précède, il ressort qu'une société mère anglaise n'est pas soumise à l'obligation de consolidation en Belgique au sens de l'article 110 du Code des sociétés.

720. Conformément à l'article 56 du Code des sociétés, une société dont le siège social se trouve en Belgique est néanmoins soumise aux dispositions légales belges même si l'acte de constitution a eu lieu à l'étranger, dans ce cas-ci en Angleterre.

E. Publication des comptes consolidés des SNC, SCS et SCRI dont tous les associés à responsabilité illimitée sont des personnes physiques (2003, p. 72)

721. Un réviseur d'entreprises constate, dans l'application de l'article 97 du Code des sociétés, que les comptes annuels d'une SNC, d'une SCS ou d'une SCRI dont tous les associés à responsabilité illimitée sont des personnes physiques indéfiniment responsables ne doivent pas être rendus publics. Il demande à la Commission juridique si les sociétés susmentionnées sont tenues de rendre publics leurs comptes consolidés.

722. La Commission juridique rappelle que l'article 97 du Code des sociétés stipule que : « *La présente sous-section [concernant les formalités de publicité des comptes annuels des sociétés belges] n'est pas applicable :*

- 1° aux petites sociétés qui ont adopté la forme d'une société en nom collectif, d'une société en commandite simple ou d'une société coopérative à responsabilité illimitée;*
- 2° aux sociétés en nom collectif, aux sociétés en commandite simple et aux sociétés coopératives à responsabilité illimitée dont tous les associés à responsabilité illimitée sont des personnes physiques. ».*

723. La Commission juridique se réfère à l'article 120, alinéa 1^{er} du Code des sociétés libellé comme suit : « *Les comptes consolidés ainsi que le rapport sur les comptes consolidés sont mis à la disposition des associés de la société consolidante dans les mêmes conditions et dans les mêmes délais que les comptes annuels. Ces documents sont communiqués à l'assemblée générale et sont publiés dans les mêmes délais que les comptes annuels. ».*

724. L'article 120, alinéa 1^{er} du Code des sociétés reformule l'article 76, § 1^{er} abrogé de l'arrêté royal du 6 mars 1990 relatif aux comptes consolidés des entreprises sans faire référence à l'article 10, § 1^{er}, alinéa 2 abrogé de l'arrêté royal du 12 septembre 1983 pris en exécution de la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité des entreprises, qui a été remplacé par l'article 97 du Code des sociétés.

725. En vertu de l'ancien article 10, § 2 de la loi comptable et de l'ancien article 10, § 1^{er}, alinéa 2 de l'arrêté royal d'exécution, il existait uniquement des obligations de publication en ce qui concerne les comptes annuels statutaires de la SNC et de la SCS qui comptent parmi ses associés une ou plusieurs personnes physiques à

⁽⁶⁾ J.-P. MAES, "Juridische aspecten van het consolidatiebesluit van 6 maart 1990", dans E. WYMEERSCH et G. SCHRANS, (ed.), *Financiële herregulering*, Anvers, Kluwer, 1991, p. 210.

l'exception des SCS existant au 28 octobre 1983 où, depuis cette date, tous les associés gérants sont des personnes physiques.

726. Certains auteurs soutiennent le fait que les sociétés ont la forme de société coopérative, de société en nom collectif ou de société en commandite simple de droit belge, visées par le champ d'application des comptes consolidés conduit, pour ce qui concerne la SNC et la SCS, à la constatation un tant soit peu paradoxale que de telles sociétés ne doivent éventuellement pas rendre publics les comptes annuels statutaires du moins quand elles tombent hors du champ d'application de l'ancien article 10, § 2 de la loi comptable et de l'ancien article 10 de l'arrêté royal pris en exécution de la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité des entreprises (*cf.* paragraphe précédent). Par contre, elles seraient soumises aux obligations de consolidation (sauf les dispenses usuelles) et elles devraient donc rendre publics les comptes consolidés et les rapports consolidés (J.-P. MAES, « *Juridische aspecten van het consolidatiebesluit van 6 maart 1990* », dans E. WYMEERSCH en G. SCHRANS, (éd.), *Financiële herregulering*, Anvers, Kluwer, 1991, p. 211).

727. La Commission juridique ne partage pas l'argumentation susmentionnée. Vu que la SNC, la SCS et la SCRI dont tous les associés à responsabilité illimitée sont des personnes physiques, ne doivent pas rendre publics les comptes annuels statutaires et qu'il n'y a donc pas de délai qui doive être pris en considération pour cette publication, selon la Commission juridique, il peut être déduit des mots « dans les mêmes délais » de l'article 120, alinéa 1^{er}, deuxième phrase du Code des sociétés que « les mêmes conditions » est également d'application pour la publication des comptes consolidés.

728. Les SNC, SCS et SCRI répondant à la définition de Code des sociétés et dont tous les associés sont des personnes physiques doivent donc établir leurs comptes consolidés mais sans devoir nécessairement les rendre publics.

F. Comptes consolidés (2004, p. 102)

729. Un réviseur d'entreprises adresse à la Commission juridique une série de questions concernant l'obligation de consolidation et la notion de « petit groupe ».

730. La dispense d'obligation de consolidation est réglée aux articles 16 et 112 du Code des sociétés. Afin d'apprécier les critères de « petit groupe », l'article 16, § 2 précise que :

« (i) les chiffres sont vérifiés sur base des derniers comptes annuels arrêtés des sociétés à comprendre dans la consolidation ;

(ii) le franchissement des seuils n'opère que s'il se maintient durant deux années. ».

731. Les principes d'établissement des comptes consolidés figurent à :

- a) l'article 118 du Code des sociétés (l'organe de gestion arrête les comptes consolidés) ;
et
- b) l'article 119 de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 (les comptes consolidés sont établis à la même date que les comptes annuels de la société consolidante).

732. Le réviseur d'entreprises fait remarquer que les articles 113 et suivants de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 ne précisent pas que les comptes annuels des sociétés consolidées doivent être des comptes « arrêtés » (ndlr : rédigés par l'organe de gestion). Seul l'article 16, § 2 du Code des sociétés recourt à la notion de « comptes arrêtés ».

733. L'article 16, § 2 du Code des sociétés vise le champ d'application et non pas les principes de consolidation.

734. Concrètement, il pose la question de savoir si une société consolidante peut arrêter des comptes consolidés sur base des comptes annuels des sociétés consolidées qui ne sont pas arrêtés par leurs organes de gestion respectifs.

735. Ensuite, il pose la question de savoir si une société, lors d'un premier ou d'un second dépassement des critères de « petit groupe » de l'article 16, § 1^{er} du Code des sociétés, doit consolider.

736. Enfin se pose la question indirecte de savoir si le commissaire peut attester sans réserve les comptes consolidés de la société consolidante, comptes qui sont basés sur les comptes annuels statutaires des filiales et qui ne sont pas (encore) établis par l'organe de gestion de ces filiales.

- a) Comptes consolidés sur la base de comptes annuels non formellement arrêtés

737. Le Conseil de l'IRE, sur proposition de la Commission juridique, tient tout d'abord à souligner que les comptes statutaires des sociétés consolidées sont rarement arrêtés au moment de l'arrêt des comptes consolidés par la société consolidante.

738. Selon le Conseil de l'IRE, la société consolidante doit, lors de la date de clôture de ses comptes annuels, rédiger des comptes consolidés, *même* si les comptes annuels statutaires n'ont pas été arrêtés de façon formelle par les organes de gestion des sociétés consolidées.

739. Le Conseil de l'IRE se base pour cette interprétation sur les arguments suivants :

- L'article 119, alinéa 2 de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 est clair et n'autorise aucune autre interprétation. C'est *uniquement* lorsque la date de bilan de la plupart ou de la plus importante des entreprises reprises dans la consolidation est différente, que les comptes consolidés peuvent être clôturés à un autre moment que la date de clôture des comptes annuels de la société consolidante. D'autres raisons ne permettent pas de déroger au principe précité.
- Dans l'article 120, alinéa 2 du Code des sociétés une exception est également prévue à la règle selon laquelle les comptes consolidés et le rapport doivent être mis à disposition des associés de la société consolidante sous les mêmes conditions et dans les mêmes délais que les comptes annuels. Cette exception concerne également à nouveau les comptes qui ne sont *pas* formellement approuvés.
- L'article 147 du Code des sociétés stipule : « *La société consolidante doit faire usage du pouvoir de contrôle dont elle dispose pour obtenir des filiales comprises ou à comprendre dans la consolidation qu'elles permettent au réviseur chargé du contrôle des comptes consolidés d'exercer sur place les vérifications nécessaires et qu'elles lui fournissent à sa demande les renseignements et confirmations qui lui sont nécessaires pour se conformer aux obligations qui lui incombent en vertu des dispositions arrêtées par le Roi en matière d'établissement, de contrôle et de publicité des comptes consolidés.* ».
- Vu que concernant les comptes (consolidés) les concepts « établir » ou « *opstellen* » et « arrêter » ou « *afsluiten* » sont utilisés l'un pour l'autre dans le Code des sociétés et son arrêté d'exécution, la Commission juridique est d'avis que l'utilisation des mots en eux-mêmes est un argument insuffisant pour décider de l'une ou l'autre orientation.
- Dans la pratique, la technique comptable ne permet pas de disposer de comptes annuels statutaires formellement approuvés en vue de la rédaction des comptes consolidés.

740. En guise de conclusion, le Conseil de l'IRE, sur proposition de la Commission juridique, rappelle que la société consolidante doit procéder aux travaux de consolidation même si les comptes statutaires de la société consolidante ne sont pas encore formellement arrêtés par l'organe de gestion.

b) Mention dans le rapport du commissaire

741. Selon le Conseil, la question de savoir si le commissaire peut attester sans réserve les comptes annuels consolidés, comptes basés sur les comptes annuels statutaires des filiales mais qui ne sont pas (encore) établis par l'organe de gestion de ces filiales, n'est pas pertinente. L'organe de gestion de la société consolidante doit presque toujours *de facto* rédiger des comptes annuels consolidés « provisoires » en ce sens qu'ils sont basés sur des comptes annuels statutaires « provisoires » des sociétés consolidées.

c) Dépassement des critères durant deux ans

742. L'article 16, § 2 du Code des sociétés stipule que, lorsque les critères concernant un « petit groupe » sont dépassés durant deux ans, les sociétés ne peuvent plus être considérées comme un petit groupe.

743. Sur proposition de la Commission juridique, le Conseil de l'IRE se pose la question de savoir si l'article 16, § 2 n'est pas contradictoire avec l'article 12 de la Quatrième Directive des sociétés (comptes annuels statutaires) qui a posé le principe de la consolidation.

744. L'article 6, alinéa 2 de la Septième Directive des sociétés (comptes annuels consolidés) précise que les Etats membres peuvent prescrire ou autoriser que les calculs des critères de l'article 27 de la Quatrième Directive des sociétés ne fassent pas usage de la compensation de l'article 19, alinéa 1^{er}, ni de la suppression de l'article 26, alinéa 1^{er}, sub *a*) et *b*). Dans ce cas, les montants limites concernant le total bilan et le chiffre d'affaires net augmentent de 20 %.

745. La Belgique n'a pas fait usage de la possibilité pour le calcul des critères d'importance d'augmenter de 20 % des montants en relation avec le total bilan et le chiffre d'affaires net en place des principes de consolidation (tel que l'élimination des créances réciproques et des dettes). En pratique, ceci signifie que la société mère devra à l'avance vérifier les critères d'importance pour effectuer la consolidation. Afin de déterminer si une société mère doit consolider, elle devra éliminer certains chevauchements.

746. S'il apparaît toutefois qu'elle ne dépasse pas les critères, elle ne doit pas éliminer ces chevauchements.

747. L'article 6, alinéa 3 de la Septième Directive de droit des sociétés stipule que l'article 12 de la Quatrième Directive est d'application pour le calcul des critères précités. La dispense d'obligation de consolidation trouve d'ailleurs son application quand l'on ne dépasse pas les critères durant deux années d'exercice.

748. Afin d'être complet, le Conseil de l'IRE indique que les normes IFRS s'appliquent aux comptes consolidés. Le 22 décembre 2003, la Commission des Normes comptables a, dans ses « Propositions relatives à la politique de la Belgique en matière de normes IAS/IFRS pour les entreprises commerciales et industrielles » proposé de faire usage de la possibilité offerte par l'article 5 du Règlement européen n° 1606/2002 d'offrir à toutes les sociétés consolidantes la possibilité, à partir de l'année d'exercice clôturée au 31 décembre 2003, de mentionner les normes IAS/IFRS approuvées pour la rédaction de leur comptes annuels consolidés. Il n'est toutefois possible d'appliquer correctement les normes IFRS que si les chiffres comparatifs sont aussi en IFRS.

d) Conclusions relatives au dépassement des critères

749. De ce qui précède, le Conseil de l'IRE, sur proposition de la Commission juridique, conclut qu'une société doit uniquement consolider si elle dépasse pendant deux exercices consécutifs plus d'un des critères de l'article 16, § 1^{er} du Code des sociétés.

750. *In concreto*, une société dont l'exercice se clôture au 31 décembre et qui aussi bien le 31 décembre 2002 que le 31 décembre 2003 dépasse plus d'un des critères de l'article 16, § 1^{er} du Code des sociétés, sera tenue de consolider pour la première fois au 31 décembre 2003, et non pas dans le courant de 2004, étant donné qu'une société consolidante ne doit pas attendre que les comptes annuels des sociétés consolidées soient formellement approuvés.

751. Vu la discordance entre le texte de l'article 15, § 2, dernier alinéa du Code des sociétés (notion « exercice précédent » et « exercice en cours ») et de l'article 16, § 2 du Code des sociétés (notion de « date de clôture » et de « deux ans ») ainsi que la question du Conseil de l'IRE au législateur en vue d'éclaircissement de l'article 15, § 2 du Code des sociétés, le Conseil, sur proposition de la Commission juridique, estime qu'il est utile que le législateur adapte la formulation de l'article 16, § 2 du Code des sociétés dans le sens de la réglementation européenne à savoir que la société doit uniquement consolider si pendant deux exercices successifs elle a dépassé plus d'un des critères visés à l'article 16, § 1^{er} du Code des sociétés.

PARTIE 2

CONSEIL D'ENTREPRISE

2.1. INTRODUCTION

752. Depuis la réforme du révisorat d'entreprises en 1985, une mission est impartie au réviseur d'entreprises vis-à-vis le conseil d'entreprise en application de l'article 15bis de la loi du 20 septembre 1948 portant organisation de l'économie.

753. L'article 151, 2° du Code des sociétés stipule que : « *Dans chaque société où un conseil d'entreprise doit être institué en exécution de la loi du 20 septembre 1948 portant organisation de l'économie, à l'exception des institutions d'enseignement subsidiées, un ou plusieurs réviseurs d'entreprises sont désignés ayant pour mission de certifier le caractère fidèle et complet des informations économiques et financières que l'organe de gestion transmet au conseil d'entreprise, pour autant que ces informations résultent de la comptabilité, des comptes annuels de la société ou d'autres documents vérifiables.* ».

134

CONSEIL D'ENTREPRISE

2.1. INTERVENTION D'UN REVISEUR D'ENTREPRISES AUPRES D'UN CONSEIL D'ENTREPRISE COMPRENANT DIFFERENTES ENTITES JURIDIQUES AVEC DIFFERENTS REVISEURS D'ENTREPRISES (2003, p. 77)

754. La question a été soumise à la Commission juridique de savoir comment, en pratique, dans un conseil d'entreprise qui est créé par unité technique d'exploitation, composée de diverses entités juridiques avec différents réviseurs d'entreprises, le rapport de certification sur l'ensemble des informations économiques et financières au conseil d'entreprise peut être établi :

- a) les réviseurs d'entreprises doivent-ils agir en collège ou chaque réviseur d'entreprises certifie-t-il séparément une partie de l'information ?
- b) n'y-a-t-il pas également une présence obligatoire de principe du réviseur d'entreprises à la réunion où l'information de base et l'information annuelle sont discutées ?
- c) doivent-ils être tous présents ?

755. L'article 1^{er} de l'arrêté royal du 27 novembre 1973 portant réglementation des informations économiques et financières à fournir aux conseils d'entreprise stipule que :

« Le chef d'entreprise ou son délégué, qui l'engage, sont tenus de communiquer au conseil d'entreprise les informations économiques et financières qui concernent l'entreprise, telle que définie à l'article 14 de la loi du 20 septembre 1948.

Elles sont complétées, le cas échéant :

1° par des informations de même nature relative à l'entité juridique dont l'entreprise fait partie ;

2° par des renseignements relatifs à l'entité économique ou financière dont l'entreprise fait partie. (...) ».

756. La Commission juridique a rendu l'avis suivant :

- a) les réviseurs d'entreprises en fonction dans les différentes entités juridiques, qui forment une unité technique d'exploitation, n'interviennent pas en collège.
- b) chaque réviseur d'entreprises doit seulement certifier les informations économiques et financières qui sont fournies au conseil d'entreprise en ce qui concerne l'entité juridique auprès de laquelle il intervient. Aucun ne doit certifier les informations économiques et financières relatives à l'unité technique d'exploitation dans sa globalité.
- c) chaque réviseur d'entreprises doit être présent au conseil d'entreprise, au cours duquel ces informations sont discutées. Donc, en principe, ils devront tous être présents, chacun pour ce qui concerne l'information certifiée relative à l'entité juridique contrôlée par lui.
- d) dans l'hypothèse où des informations économiques et financières globalisées sont présentées, il serait souhaitable que le chef d'entreprise, désigne, sur base contractuelle et en accord avec les représentants des travailleurs, l'un des réviseurs d'entreprises concernés, tous ces réviseurs d'entreprises ou un réviseur d'entreprises tiers avec pour mission de contrôler la globalisation des informations économiques et financières.



PARTIE 3

REGLEMENTATION DE LA PROFESSION

3.1. INTRODUCTION

757. Dans cette rubrique, quelques questions ont été rassemblées qui peuvent être considérées comme interprétation – du point de vue déontologique – de la loi du 22 juillet 1953 et du Code des sociétés.

3.2. QUESTIONS

3.2.1. Statut

A. Représentant permanent d'une société de révision (2003, p. 79)

758. Un réviseur d'entreprises demande à la Commission juridique si une société de révision peut librement choisir son représentant permanent sans que l'approbation de l'assemblée générale, ou, le cas échéant, du conseil d'entreprise soit exigée. A titre subsidiaire, il souhaite savoir s'il est requis, pour que la société de révision conserve le libre choix, que le nom du représentant permanent ne soit pas repris dans le procès-verbal de l'assemblée générale. Si ceci est néanmoins le cas, la société devrait-elle pouvoir affirmer qu'il s'agit d'une nomination *intuitu personae* ?

759. La Commission juridique suggère qu'en vue de la nomination en qualité de commissaire, la formulation suivante soit reprise dans le procès-verbal de l'assemblée générale : « *Est nommé comme commissaire, la société civile de révision « XYZ ». La société de révision « XYZ » nomme monsieur/madame « X » en qualité de représentant permanent.* ».

760. Une autre formulation pourrait être interprétée comme une nomination *intuitu personae*.

761. La nomination d'un représentant permanent risque d'être considérée comme *intuitu personae*, si la formulation est par exemple libellée comme suit : « *La société nomme comme commissaire la société de révision ..., représentée par monsieur ...* ».

762. Selon la Commission juridique, la réponse mentionné ci-avant est identique dans le cas d'un conseil d'entreprise. La seule différence est qu'ici le représentant permanent doit au préalable transmettre son curriculum vitae au conseil d'entreprise (art. 187 A.R. du 30 janvier 2001).

B. Statut d'un réviseur d'entreprises qui fait l'objet d'une suspension (2004 p. 113 – corrigé en 2005, p. 120)

763. L'article 4, § 4 du règlement d'ordre intérieur stipule que : « *La suspension d'un membre ou d'un stagiaire entraîne, pour la durée de la suspension, la radiation temporaire du tableau des membres ou de la liste des stagiaires.* ».

764. Le Conseil de l'IRE se pose la question de savoir si un réviseur d'entreprises faisant l'objet d'une peine de suspension reste soumis au pouvoir disciplinaire de l'IRE. Dans le cas d'espèce, il existe des présomptions sérieuses que le réviseur d'entreprises concerné continue à exercer ses activités professionnelles. Le réviseur d'entreprises concerné peut-il être renvoyé devant la Commission de discipline pour non-respect de sa sanction disciplinaire ?

765. En outre, la question se pose de savoir si un réviseur d'entreprises faisant l'objet d'une suspension doit pendant la durée de sa suspension :

1. payer des cotisations à l'IRE (faut-il faire une distinction entre les cotisations fixes et les cotisations variables ?) ;
2. transmettre à l'IRE les enquêtes annuelles (enquête ayant trait à la période qui précède la suspension) ;
3. peut-il faire l'objet de mesures d'instruction de la part de la Commission de surveillance ou de la Commission de Contrôle de qualité de l'IRE ;
4. peut-il/doit-il recevoir de la part de l'IRE toute information professionnelle (journées d'études, circulaires, etc.).

766. Enfin, s'est posée dans un dossier particulier la question de savoir s'il est possible pour une ASBL avec conseil d'entreprise de nommer un autre réviseur d'entreprises en remplacement d'un confrère qui fait l'objet d'une suspension d'une durée d'un an et, dans l'affirmative, si cette nomination vaut pour trois ans ou prend fin à l'expiration de la période de suspension.

767. En ce qui concerne la première série de questions, le Conseil de l'IRE, sur proposition de la Commission juridique, est d'avis que la publication de la radiation temporaire de la liste des membres en cas de suspension disciplinaire constitue une sanction supplémentaire dans le chef du réviseur d'entreprises ou stagiaire faisant l'objet d'une suspension. Ceci est prévu maintenant par l'article 74 de la loi du 22 juillet 1953.

768. Dans le cas des avocats ou des notaires, la radiation temporaire du tableau des membres d'un avocat ou notaire faisant l'objet d'une suspension n'est pas prévue ; ils continuent à bénéficier de leur titre professionnel.

769. En ce qui concerne la question d'un réviseur d'entreprises de savoir s'il est possible pour une ASBL avec conseil d'entreprise de nommer un autre réviseur d'entreprises en remplacement d'un confrère qui fait l'objet d'une suspension d'une durée d'un an et, dans l'affirmative, si cette nomination vaut pour trois ans ou prend fin à l'expiration de la période de suspension, le Conseil de l'IRE, sur proposition de la Commission juridique, a l'avis suivant.

770. Selon le Conseil de l'IRE, une suspension disciplinaire est manifestement, pour l'ASBL, un juste motif de révocation du commissaire (art. 135 C. Soc.).

771. Dans l'hypothèse où l'ASBL décide de révoquer le commissaire pour juste motif, le mandat prend fin et le nouveau mandat du successeur commence.

772. Pour être complet, le Conseil de l'IRE ajoute que dans l'hypothèse où il existe un conseil d'entreprise dans l'ASBL concernée, la procédure visée à l'article 159 du Code des sociétés à l'égard du conseil d'entreprise devra être appliquée en cas de révocation du commissaire.

773. Au cas où l'ASBL déciderait, au contraire, de ne pas révoquer le réviseur d'entreprises faisant l'objet d'une mesure de suspension, il est possible de nommer un deuxième commissaire.

774. Cette nomination vaut pour trois ans. A l'expiration de la période de suspension d'un an, le réviseur d'entreprises reprend son mandat de commissaire à nouveau et il existe *de facto* un collègue de commissaires ⁽¹⁾.

775. L'ASBL peut également décider de nommer un commissaire suppléant. Celui-ci exercera les fonctions de commissaire en remplacement du réviseur d'entreprises faisant l'objet d'une suspension. A l'expiration de la période de suspension d'une durée d'un an, le réviseur d'entreprises titulaire effectif reprend l'exercice du *mandat* de commissaire à nouveau et l'exercice du *mandat* par le commissaire suppléant prend fin. *Le mandat* du commissaire suppléant, *en tant que suppléant*, ne prendra toutefois fin lui-même qu'à l'expiration d'une période de trois ans. » ⁽²⁾.

C. Interprétation de l'article 41 (ancien art. 18quinquies) de la loi du 22 juillet 1953 : notion de « procédure judiciaire » (2005, p. 72)

776. L'obligation légale telle que stipulée à l'article 41 (ancien art. 18quinquies de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises et organisant la supervision publique de la profession de réviseur d'entreprises) contraint le réviseur d'entreprises à faire part à l'IRE des procédures judiciaires qui sont intentées contre lui. Le réviseur d'entreprises est censé communiquer au Conseil de l'IRE l'existence de la procédure au plus tard un mois après l'introduction de cette procédure.

777. Ces dispositions partent du principe que le tribunal est saisi formellement de l'action par un acte introductif d'instance.

778. La question se pose de savoir quand le réviseur d'entreprises est censé communiquer l'existence d'une enquête pénale (qui ne se terminera pas nécessairement par une procédure correctionnelle) lorsqu'elle n'est pas introduite par une citation.

779. Peut-on considérer qu'en matière pénale, l'inculpation formelle constitue le point de départ d'une procédure judiciaire ? Ou la communication à l'IRE de la « citation » émise par la suite doit-elle être retenue comme répondant de manière suffisante aux prescriptions légales et réglementaires susdites ?

780. Sur proposition de la Commission juridique, le Conseil de l'IRE établit une distinction entre les affaires pénales et les affaires civiles. Une action pénale est en

⁽¹⁾ IRE, *Rapp. annuel*, 2004, p. 113-114.

⁽²⁾ IRE, *Rapp. annuel*, 2004, p. 120.

principe introduite par le ministère public. Dans les affaires pénales, le ministère public a en effet pour tâche d'exiger l'application de la loi pénale.

781. Par ailleurs, une action pénale peut aussi être initiée par la partie civile lorsque celle-ci introduit une plainte avec constitution de partie civile.

782. En matière pénale, le Conseil de l'IRE estime donc que non seulement à l'occasion d'une mise en accusation formelle (p. ex. renvoi par la Chambre du conseil), mais aussi d'une inculpation formelle ou d'une plainte avec constitution de partie civile, le réviseur d'entreprises qui en fait l'objet est tenu, aux termes de l'article 41 de la loi du 22 juillet 1953, d'en informer l'IRE.

783. En matière civile, toute action – même « irréaliste » – intentée contre un réviseur d'entreprises doit être communiquée à l'IRE.

784. D'après le Conseil de l'IRE, le réviseur d'entreprises doit, tant en matière pénale que civile, aviser immédiatement l'IRE de toute action intentée contre lui/elle.

785. Le Conseil de l'IRE souhaite par ailleurs qu'il y ait une communication directe par les instances judiciaires aux autorités disciplinaires des informations visant une personne à l'encontre de laquelle une action est intentée.

D. Caractère intuitu personae du représentant permanent (2006, p. 70)

786. Un réviseur d'entreprises expose la situation suivante.

Du procès-verbal de l'assemblée générale de l'ASBL ABC d.d. xx/yy/2005 il résulte que « madame X a été nommée en qualité de réviseur d'entreprises, au titre de représentant de la SPRL Y, pour une nouvelle période de trois ans (exercice 2005-2007) ». Par la suite, il a été mis fin à la collaboration entre la SPRL Y et madame X. Madame X entame ensuite une activité indépendante en tant que réviseur d'entreprises. La SPRL Y envoie un courrier à l'ASBL ABC en mentionnant qu'il a été mis fin à la collaboration avec madame X et que monsieur Z reprendra le mandat en tant que représentant permanent de la SPRL Y.

Un réviseur d'entreprises soumet les questions suivantes à la Commission juridique.

Quelles sont les conséquences de cette situation pour l'ASBL ABC ?

Reste-elle liée à la SPRL Y qui contrôlera les exercices 2005 à 2007 ou le contrôle doit-il être effectué par madame X, étant donné que cette dernière avait, selon l'ASBL, été désignée *intuitu personae*?

Ou bien, l'ASBL ABC n'est-elle liée ni par la SPRL Y, ni par madame X et peut-elle nommer un nouveau commissaire ?

787. En vertu de la formulation reprise dans le procès-verbal de l'ASBL et en vertu du texte du Rapport annuel 2003, p. 79, une autre formulation que « *Est nommé comme commissaire, la société civile de révision XYZ. La société de révision XYZ nomme monsieur/madame X en qualité de représentant permanent.* » pourrait être interprétée comme une nomination *intuitu personae*.

788. Si la nomination du représentant permanent a effectivement eu lieu de façon *intuitu personae*, cela implique que le remplacement de ce représentant permanent ne peut se faire que moyennant l'approbation préalable par une assemblée générale et, le cas échéant, après l'accord du conseil d'entreprise.

789. Il convient de souligner que le mandat de commissaire continue à courir dans le chef de la société de révision Y, étant donné que c'est la société de révision qui est nommée comme commissaire.

790. Si la nomination du représentant permanent n'a pas eu lieu de façon *intuitu personae*, le remplacement pourra se faire par une décision exclusive de la société de révision. Dans ce cas, il n'y a pas lieu de convoquer une assemblée générale, ni d'obtenir l'approbation préalable du conseil d'entreprise.

791. Dans la pratique, une certaine courtoisie conduit à ce que la société de révision prenne, en ce qui concerne le remplacement du représentant permanent, au préalable contact avec l'organe de gestion et le conseil d'entreprise afin de s'assurer qu'il n'y a pas d'objection à l'encontre de la personne proposée en qualité de représentant permanent par la société de révision.

792. Dans les deux cas, la publication du remplacement du représentant permanent de la société de révision doit se faire dans les Annexes au *Moniteur belge* et ce à l'initiative de la société contrôlée.

793. Le Conseil de l'IRE constate que la détermination du caractère *intuitu personae* du représentant permanent est toujours une question de fait.

E. Qualité du représentant permanent d'un cabinet de révision (2008, p. 53)

794. Les personnes physiques qui effectuent le contrôle légal des comptes au nom du cabinet d'audit doivent avoir la qualité de réviseur d'entreprises (art. 6, § 1^{er}, 1^o de la loi coordonnée de 1953).

795. L'article 16 de la loi coordonnée de 1953 reprend l'article 132, alinéa 1^{er} du Code des sociétés. Les dispositions de l'article 132, alinéa 1^{er} du Code des sociétés ont été insérées dans la loi de 1953 parce que celle-ci vise toutes les missions révisorales, et pas seulement les missions de contrôle. Par contre, l'article 132 du Code des sociétés se limite aux missions de contrôle.

796. Conformément à l'article 16 de la loi coordonnée de 1953, le représentant doit être un réviseur d'entreprises personne physique qui est en relation avec ce cabinet en tant qu'associé ou autre.

797. En conséquence du nouvel article 16 de la loi coordonnée de 1953, la question se pose de savoir qui peut être le représentant d'un cabinet de révision et, en particulier, ce qu'il faut comprendre par « *en relation avec ce cabinet en tant qu'autre* » ou « *avoir une autre qualité dans le cabinet de révision* ».

798. Le rapport au Roi précédant l'article 16 de la loi coordonnée de 1953 ne fournit aucun éclaircissement quant à la notion de « *autre* ». Il ne fournit également aucune explication quant à la notion de « *autre qualité* » dans l'article 132 du Code des sociétés.

799. Le terme « *autre* » provient de l'article 17, 1. e) de la Directive audit relatif aux informations du registre public sur les cabinets d'audit :

« e) nom et numéro d'enregistrement de tous les contrôleurs légaux des comptes employés par le cabinet ou en relation en tant qu'associé ou autre (en néerlandais : naam en registratienummer van alle wettelijke auditors die bij het auditkantoor werkzaam zijn of die als vennoot of anderszins aan het kantoor verbonden zijn). ».

800. De la formulation « **employés par le cabinet ou en relation en tant qu'associé ou autre** » (en néerlandais : « *bij het auditkantoor werkzaam zijn of die als vennoot of anderszins aan het kantoor verbonden zijn* »), il peut être déduit qu'« une personne en relation avec le cabinet en tant qu'autre » peut ne pas avoir de contrat de travail avec le cabinet.

801. Un argument supplémentaire au point de vue selon lequel un réviseur d'entreprises ayant un contrat de travail (réviseur d'entreprises-employé) ne peut agir comme représentant permanent en vertu de la nouvelle législation, provient du fait qu'il ne peut pas signer une attestation ou une certification au nom de son employeur (art. 21 non-amendé, alinéa 1^{er}, l'AR du 10 janvier 1994).

802. Par conséquent, il peut être conclu que pour les missions révisorales et les missions de contrôle, le représentant permanent d'un cabinet de révision doit toujours être un réviseur d'entreprises personne physique qui, directement ou indirectement, est associé, gérant ou administrateur du cabinet, ou une personne qui, sur base indépendante, est en relation avec le cabinet.

803. Le Conseil de l'IRE, sur proposition de la Commission juridique, approuve l'argumentation précitée sur la base du régime de la responsabilité.

804. Le Conseil de l'IRE remarque en effet qu'un employé, sur la base de l'article 18 de la loi du 3 juillet 1978 relative aux contrats de travail, est uniquement responsable pour une faute lourde ou une faute légère et répétée. Conformément à l'article 1384, alinéa 3 du Code civil, l'employé peut en outre se retourner contre son employeur pour les dégâts qu'il a causés.

805. Par conséquent, une personne physique qui, en tant qu'employé, signerait un rapport révisoral et dont la responsabilité serait réduite pourrait, dans certaines circonstances, bénéficier d'une application moins stricte du droit de la responsabilité, alors que le Code des sociétés prévoit une responsabilité identique à celle des administrateurs pour les mêmes faits.

F. Qualité de gérant suppléant dans un cabinet de révision (2008, p. 55)

806. La Commission Contrôle de qualité a invité la Commission juridique à statuer sur les conséquences juridiques de la qualité de gérant suppléant.

144

807. Plus particulièrement, la Commission juridique a été saisie de la question de savoir si un réviseur d'entreprises, actif dans un cabinet de révision, a également un lien de collaboration professionnelle avec un autre cabinet de révision au sein duquel il est uniquement gérant suppléant.

808. Sur proposition de la Commission juridique, le Conseil de l'IRE estime qu'il serait utile de préciser ce que l'on entend par « gérant suppléant » dans un cabinet de révision unipersonnel, à savoir le gérant inactif qui n'agit qu'en cas spécial de décès ou de radiation de l'associé et gérant unique dans un cabinet de révision ; vise-t-on uniquement le cas du gérant « inactif » qui n'agira que dans le cas spécial du décès ou de la radiation de l'associé et gérant unique d'une SPRL unipersonnelle ?

809. Le Conseil de l'IRE est d'avis qu'un réviseur d'entreprises, actif dans un cabinet de révision, n'a pas de lien de collaboration professionnelle avec un autre cabinet de révision au sein duquel il est uniquement gérant suppléant, amené à suppléer seulement au moment du décès ou de la radiation du seul associé et gérant du cabinet de révision. Dans cette hypothèse, il n'y a aucune volonté de coopération actuelle dans le chef du gérant suppléant.

810. La situation serait toutefois différente si le gérant suppléant était amené à suppléer plus largement la gérance effective du cabinet de révision engendrant un lien de collaboration professionnelle avec celui-ci.

G. Possibilité pour un cabinet de révision d'avoir le choix entre deux représentants permanents (2009, p. 94)

811. La Commission Contrôle de qualité est confrontée dans un contrôle de qualité au cas d'un cabinet de révision qui a été nommé commissaire et a désigné comme représentant M. X ou M. Y.

812. La représentation par deux personnes est possible (M. X et M. Y), auquel cas tous les rapports doivent être signés par les deux représentants. La pratique permet également la désignation d'un représentant effectif et d'un représentant suppléant (ce dernier ne pouvant intervenir qu'en cas d'indisponibilité permanente du représentant effectif).

813. La Commission Contrôle de qualité souhaiterait avoir le point de vue de la Commission juridique quant à la possibilité (légale) qu'un cabinet de révision ait le choix entre deux représentants permanents alternatifs.

814. Sur proposition de la Commission juridique, le Conseil de l'IRE réitère le point de vue qu'il a préalablement adopté en la matière, à savoir que lorsque plusieurs représentants permanents sont nommés, ils acceptent une responsabilité conjointe dans l'exécution du mandat, même si un seul d'entre eux peut valablement manifester vis-à-vis des tiers l'engagement du cabinet et de l'autre représentant.

815. Le Conseil de l'IRE est d'avis qu'une telle approche a pour effet de renforcer les garanties et les recours des tiers, étant donné qu'à partir du moment où il y a plusieurs représentants permanents, il est possible de s'adresser à l'un ou l'autre de ceux-ci pour lui demander de rendre compte de l'exécution du mandat de commissaire.

3.2.2. Indépendance

A. Notion de réseau à l'article 2, 8° de la loi coordonnée de 1953 (2008, p. 43)

816. L'article 2, 8° de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises et organisant la supervision publique de la profession de réviseur d'entreprises (ci-après « la loi coordonnée de 1953 ») définit le « réseau » comme suit :

« la structure plus vaste destinée à un but de coopération, à laquelle appartient un réviseur d'entreprises, et dont le but manifeste est le partage de résultats ou de coûts ou qui partage un actionnariat, un contrôle ou une direction communs, des politiques et des procédures communes en matière de contrôle de qualité, une stratégie commerciale commune, l'utilisation d'une même marque ou d'une partie importante des ressources professionnelles. ».

817. Cette définition est reprise de l'article 2, 7° de la Directive 2006/43/CE du 17 mai 2006 concernant les contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés (ci-après la « Directive audit ») :

« réseau : la structure plus vaste :
– *destinée à un but de coopération, à laquelle appartient un contrôleur légal des comptes ou un cabinet d'audit ; et*

- *dont le but manifeste est le partage de résultats ou de coûts ou qui partage un actionariat, un contrôle ou une direction communs, des politiques et des procédures communes en matière de contrôle de qualité, une stratégie commerciale commune, l'utilisation d'une même marque ou d'une partie importante des ressources professionnelles.* ».

818. En septembre 2007, la Fédération des Experts Comptables Européens (FEE) a publié une étude relative aux définitions existantes du réseau dans les Etats membres de l'Union européenne, mais cette étude ne contient pas d'éclaircissement ou d'interprétation de la définition du réseau telle qu'à l'article 2, 7° de la Directive audit. Dans cette étude, la FEE recommande aux Etats membres de ne pas définir le réseau au-delà de ce qui figure dans la définition précitée. Cette étude constate également qu'il existe une incertitude quant aux éléments de la définition et une demande d'éclaircissement a été adressée à la Commission européenne ainsi qu'au *European Group of Auditor's Oversight Bodies* (EAOB). La FEE fait remarquer qu'en juillet 2006, l'*International Ethics Standards Board for Accountants* (IESBA) de l'*International Federation of Accountants* (IFAC) a élaboré une définition du « réseau » qui est assez semblable à celle qui est contenue dans la Directive audit et par conséquent, elle recommande aux Etats membres de faire usage des notes explicatives de cette définition.

819. En avril 2008, la FEE a publié une étude détaillée et intitulée « *Transnational Organisations and Practices within the Accountancy Profession* ». Cette étude résume les différents points de vue de diverses organisations transnationales et de cabinets quant à l'étendue et les conséquences de la définition du « réseau » dans la Directive audit. L'étude a pour objet de décrire les accords relatifs à l'organisation ainsi que les structures, sans toutefois examiner si les différentes organisations transnationales et les cabinets tombent sous cette définition de la Directive audit. En effet, étant donné que cette définition n'est pas encore transposée en droit national au sein de nombreux Etats membres, il n'est pas possible, selon cette étude, de commenter la concordance des définitions existantes au niveau national aux lignes directrices de l'IFAC.

820. Actuellement, il existe en Belgique deux définitions de la notion de « réseau », à savoir d'une part celle qui est reprise à l'article 2, 8° de la loi coordonnée de 1953 et d'autre part, celle qui résulte du lien de collaboration professionnelle au sens du Code des sociétés et de son arrêté d'exécution ainsi que de la définition de l'article 1, 5° de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises.

821. Une définition précise du concept de « réseau » est importante, notamment pour les motifs suivants :

1. l'établissement du rapport de transparence prévu à l'article 15, § 1^{er}, a) de la loi coordonnée de 1953 ;
2. l'application des règles d'indépendance énoncées à l'article 133 du Code des sociétés ; et
3. les honoraires des commissaires qui doivent figurer en annexe des comptes annuels en vertu de l'article 134 du Code des sociétés.

822. La question qui se pose est de savoir comment la notion de « réseau » de l'article 2, 8° de la loi coordonnée de 1953 doit être interprétée. En particulier, les questions suivantes à propos de cette définition se posent :

- a. Comment faut-il comprendre les différents « ou », « et » ainsi que les virgules qui figurent dans le texte ? Quels critères sont cumulatifs, quels critères sont alternatifs ?

823. Premièrement, il y a lieu de constater que dans les différentes traductions de la Directive audit, les conjonctions ne sont pas utilisées de manière constante.

824. En tout état de cause, la définition de la Directive audit est ambiguë et les deux alinéas doivent être interprétés de manière cumulative, étant donné que la conjonction « et » lie ces deux alinéas. Il existe toutefois une imprécision quant à l'interprétation du deuxième tiret.

825. En effet, d'une part il s'agit d'un partage de résultats ou de coûts (lien financier) qui, avec la coopération dont il est question dans le premier alinéa, suffirait pour pouvoir parler d'un réseau. D'autre part, le partage d'un actionnariat, d'un contrôle ou d'une direction communs (lien juridique), des politiques et des procédures communes en matière de contrôle de qualité, une stratégie commerciale commune, l'utilisation d'une même marque ou d'une partie importante des ressources professionnelles (lien économique), combiné avec la collaboration mentionnée au premier alinéa, indique l'existence d'un réseau. Il existe toutefois des différences quant à l'interprétation de la dernière partie de la définition.

826. Le onzième considérant de la Directive audit énonce que les éléments permettant d'établir que l'on se trouve en présence d'un réseau devraient être évalués à la lumière de tous les éléments objectifs disponibles, comme l'existence de clients habituels communs.

827. Il peut en être déduit qu'un seul critère, comme par exemple l'utilisation d'une même marque, ne suffit pas nécessairement pour que l'on puisse parler de réseau si les conditions du premier alinéa de la définition ne sont pas remplies.

828. On peut se demander si, à côté du lien financier (partage de gains ou de coûts), un lien juridique et/ou économique doit également être établi.

829. Selon la Commission juridique, tant dans la définition de l'article 2, 8° de la loi coordonnée de 1953, en français ou en néerlandais, l'utilisation des virgules dans l'énumération des critères pourrait signifier qu'il s'agit d'une addition et par conséquent, que ces critères sont cumulatifs.

830. Si les critères sont cumulatifs, il faut donc qu'ils soient tous remplis pour qu'il y ait un réseau. Dans la pratique, il y a peu de cabinets de révision (parmi lesquels les *Big Four*) qui remplissent tous ces critères.

831. La plupart des membres de la Commission juridique n'adhère pas à l'approche cumulative, étant donné que, selon eux, le dernier critère « *ou d'une partie importante des ressources professionnelles* » donne à la définition du réseau un caractère alternatif.

832. Début 2008, seuls les Pays-Bas et la Belgique avaient transposé en droit national la définition du réseau qui figure dans la Directive audit.

833. En Grande-Bretagne, la définition de la notion « réseau » limite les alternatives :

« Network firm means any entity : (i) Controlled by the audit firm or (ii) Under common control, ownership or management or (iii) Otherwise affiliated or associated with the audit firm through the use of a common name or through the sharing of common professional resources. ».

834. La définition allemande est clairement alternative :

*« Netzwerk ist die breitere Struktur;
– die auf Kooperation ausgerichtet ist und der ein Abschlussprüfer oder eine Prüfungsgesellschaft angehört; und
– die eindeutig auf Gewinn- oder Kostenteilung abzielt oder durch gemeinsames Eigentum, gemeinsame Kontrolle oder gemeinsame Geschäftsführung, gemeinsame Qualitätssicherungsmaßnahmen und -verfahren, eine gemeinsame Geschäftsstrategie, die Verwendung einer gemeinsamen Marke **oder durch** einen wesentlichen Teil gemeinsamer fachlicher Ressourcen miteinander verbunden ist. ».*

835. Selon certains membres de la Commission juridique, la définition du concept de « réseau » n'est pas claire et par conséquent, c'est la perception du public qui compte. Ainsi, à partir du moment où deux cabinets de révision ont une même société-mère, le public considérera qu'il s'agit en l'espèce d'un réseau.

836. Sur proposition de la Commission juridique, le Conseil de l'IRE est d'avis qu'il peut y avoir deux manières d'interpréter le concept de « réseau » de la loi coordonnée de 1953 :

1. une interprétation littérale du concept de « réseau » sur la base du texte de ladite loi (en français et en néerlandais) qui revêt un caractère cumulatif quant à la prise en considération des critères ; et
2. une interprétation téléologique du concept de « réseau » (en fonction de la perception du public) qui aboutirait plutôt à une interprétation alternative des critères.

837. Le Conseil de l'IRE fait remarquer que l'approche alternative du concept de « réseau » est la plus conforme aux attentes des organes de supervision publique. Il fait également remarquer que les organisations internationales telles que l'IFAC et la FEE privilégient l'approche alternative et suggère expressément d'observer le document de l'IESBA de décembre 2006 intitulé *Networks and Network firms* inclut dans le *Code of Ethics*, et en particulier les exemples qui défendent la thèse alternative.

838. Dans le cadre de l'analyse d'un cas concret, la page 2 du document IESBA énonce ce qui suit :

« A is an association of 120 firms, operating in 120 different countries, established to provide global services to clients. Each firm is a member of A International but is a separate and distinct legal entity. As a member of A International, each firm agrees to common quality policies and procedures designed by A International and which are implemented and monitored throughout the association. Each firm uses the name A in marketing and promotional material and also when signing assurance reports. These are many common clients within the association. A is a larger structure which is aimed at co-operation. The entities within the larger structure :

- share common quality control policies and procedures which are designed, implemented and monitored throughout the larger structure ; and*
- use a common brand name when the firms sign assurance reports.*

Either of these factors would be sufficient to make the association a network. ».

839. Le rapport au Roi précédant l'arrêté royal du 21 avril 2007 qui modifie la loi du 22 juillet 1953 ne prévoit rien à ce sujet, étant donné qu'il s'agit d'une transposition servile et littérale de la Directive audit. Selon le Conseil de l'IRE, seule la Cour de justice de l'Union européenne est compétente pour interpréter la Directive audit ; en cas de divergence d'interprétation entre l'approche cumulative et l'approche alternative, la Cour tranchera en principe en faveur de l'approche qui obtient le plus grand nombre d'applications au sein des langues officielles des Etats membres de l'Union européenne.

b. Comment comprendre la notion de but « manifeste » ?

840. Il y a un manque de clarté quant à l'exigence ou non d'une coopération.

841. Peut-on dire qu'un cabinet d'audit qui s'affilie pour l'image de marque à d'autres cabinets d'audit par le biais d'une mention sur le papier à lettre, par exemple, mais sans réelle intention de coopérer, forme un réseau avec ces autres cabinets ?

842. Ensuite, il faudrait clarifier la portée de la coopération et préciser si, par exemple, une recommandation mutuelle, émanant de différents cabinets d'audit de manière unique ou répétée, suffit en soi pour que l'on puisse parler de réseau. La question peut se poser de savoir si des recommandations mutuelles signifient qu'il s'agit déjà d'un réseau.

843. On pourrait soutenir qu'une recommandation mutuelle et adoptée de manière répétitive implique l'existence « manifeste » d'une coopération.

844. Une autre approche consiste en ce que la coopération ait plutôt comme objet la fourniture de services par plusieurs prestataires au profit du même client ; cette coopération se traduit par une approche ou une offre commune au client, ou par le renvoi de celui-ci vers un autre prestataire.

845. Conformément au onzième considérant de la Directive audit le Conseil de l'IRE, sur proposition de la Commission juridique, est d'avis que la notion de « coopération manifeste » doit, comme pour les autres critères, être évaluée au cas par cas, à la lumière de tous les éléments objectifs disponibles.

c. Qu'est-ce qu'une « stratégie commerciale » pour un réviseur d'entreprises, qui n'est pas commerçant dans sa fonction de réviseur d'entreprises ?

846. Le Conseil de l'IRE, sur proposition de la Commission juridique, renvoie au point 290.21 du document de l'IESBA de décembre 2006 et intitulé *Networks and Network firms* dans le *Code of Ethics* :

« Where the larger structure is aimed at co-operation and the entities within the structure share a common business strategy, it is considered to be a network. Sharing a common business strategy involves an agreement by the entities to achieve common strategic objectives. An entity is not considered to be a network firm merely because it co-operates with another entity solely to respond jointly to a request for a proposal for the provision of a professional service. ».

d. Qu'est-ce qu'une marque au sens du texte de la loi ?

847. La question est de savoir si une référence sur le papier à lettre « *member of* » ou « *in alliance with* », suivie du nom propre, suffit pour que l'on puisse parler de marque commune.

848. On peut argumenter qu'il ne s'agit pas en l'espèce d'une marque commune, mais le cabinet d'audit doit toutefois veiller à ne pas donner l'impression qu'il appartient à un réseau. Dans ce contexte, il convient de renvoyer aux points 290.22 et 290.23 du document de l'IESBA de décembre 2006 intitulé *Networks and Network firms* dans le *Code of Ethics* :

« Where the larger structure is aimed at co-operation and the entities within the structure share the use of a common brand name, it is considered to be a network. A common brand name includes common initials or a common name. A firm is considered to be using a common brand name if it includes, for example, the common brand name as part of, or along with, its firm name, when a partner of the firm signs an assurance report. Even though a firm does not belong to a network and does not use a common brand name as part of its firm name, it may give the appearance that it belongs to a network if it makes reference in its stationery of promotional materials to being a member of an association of firms. Accordingly, a firm should carefully consider how it describes any such memberships in order to avoid the perception that it belongs to a network. ».

849. Le Conseil de l'IRE, sur proposition de la Commission juridique, est d'avis qu'un logo avec le nom du réseau sur le papier à lettre d'un réviseur d'entreprises est manifestement une marque. Par contre, le Conseil de l'IRE considère que la simple mention « *member of* » ou « *in alliance with* » ne suffit pas à ce que l'on puisse parler de marque commune. En outre, la Commission juridique remarque que la définition du réseau ne requiert pas que la marque soit déposée.

e. Comment apprécier l'importance des ressources professionnelles dont question *in fine* ?

850. Les points 290.25 et 290.26 du document de l'IESBA de décembre 2006 intitulé *Networks and Network firms* dans le *Code of Ethics* énoncent que :

« Where the larger structure is aimed at co-operation and the entities within the structure share a significant part of professional resources, it is considered to be a network. Professional resources include :

- common systems that enable firms to exchange information such as client data, billing and time records ;*
- partners and staff ;*
- technical department to consult on technical or industry specific issues, transactions or events for assurance engagements ;*
- audit methodology and audit manuals ; and*
- training courses and facilities.*

The determination of whether the professional resources shared are significant, and therefore the firms are network firms, should be made based on the relevant facts and circumstances.

Where the shared resources are limited to common audit methodology or audit manuals, with no exchange of personnel or client or market information, it is unlikely that the shared resources would be considered to be significant. The same applies to a common training endeavour. Where, however, the shared resources involve the exchange of people or information, such as where staff are drawn from a shared pool, or a common technical department is created within the larger structure to provide participating firms with technical advice that the firms are required to follow, a reasonable and informed third party is more likely to conclude that the shared resources are significant. ».

851. Conformément au onzième considérant de la Directive audit, les éléments permettant d'établir que l'on se trouve en présence d'un réseau devraient être évalués à la lumière de tous les éléments objectifs disponibles sur la base des circonstances.

852. S'il s'agit de l'utilisation d'une partie importante des ressources professionnelles, cela indique qu'il existe un lien économique et l'existence de ce lien dépend de la situation de fait.

853. L'existence d'une société ou association interprofessionnelle de moyens peut prouver ce lien économique.

854. Le Conseil de l'IRE, sur proposition de la Commission juridique, adhère à cette analyse et est d'avis que les ressources professionnelles les plus importantes sont constituées par le capital humain.

f. Cette définition se substitue-t-elle à celles contenues dans les arrêtés royaux des 10 janvier 1994 et 30 janvier 2001 ?

855. L'article 1, 5° de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises donne la définition suivante :

« Personne avec laquelle il existe un lien de collaboration professionnelle : toute personne avec laquelle le réviseur d'entreprises a conclu une collaboration professionnelle organisée ; sont en tout cas présumées répondre à cette définition, toute société dont l'objet porte sur l'exercice de la profession, toute convention qui comporte le droit d'utiliser et de se référer à un nom commun ou qui comporte un engagement de recommandation réciproque. ».

856. L'article 183quinquies de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés prévoit que :

« Pour l'application de l'article 183ter, est considéré comme un lien de collaboration sous l'angle professionnel, la collaboration suivante organisée par un commissaire avec une personne morale ou physique :

- 1° toute société visant à exercer la profession de réviseur d'entreprises et dans laquelle le commissaire est actionnaire, associé, administrateur ou gérant ;*
- 2° toute association ou société au sens de l'article 8, § 4 de la loi du 22 juillet 1953 formée entre un ou plusieurs réviseurs d'entreprises, dont l'un au moins est commissaire, et d'autres personnes qui ne possèdent pas cette qualité ou une qualité reconnue équivalente ;*
- 3° toute société ou personne avec laquelle la société ou l'association au sens du 1° ou 2° est liée au sens de l'article 11 du Code des sociétés ;*
- 4° toute fonction d'associé, d'actionnaire, d'administrateur, de gérant ou de membre d'une société, d'une association ou une personne visée au 1° à 3°, qui fait partie de l'équipe chargée de la mission d'audit ;*
- 5° tout contrat de travail conclu par le commissaire avec un réviseur d'entreprises ;*
- 6° tout réviseur d'entreprises avec lequel la société, l'association ou la personne, au sens du 1°, 2° ou 3° a conclu un contrat de travail ;*
- 7° tout contrat contenant le droit d'utiliser une raison sociale commune ou d'y faire référence ;*
- 8° tout contrat comportant un engagement de recommandation réciproque ;*
- 9° tout contrat ou société visant la mise en commun de ressources professionnelles. ».*

857. Le rapport au Roi précédant l'arrêté royal du 21 avril 2007 stipule que (M.B., 27 avril 2007, p. 22875) :

« Pour la sécurité juridique, il conviendra de réexaminer les définitions des liens de collaboration professionnelle prévues dans les arrêtés royaux du 10 janvier 1994 et du 30 janvier 2001, à la lumière de la nouvelle définition du réseau. ».

858. A la lumière de l'harmonisation européenne du contrôle légal des comptes annuels et aux fins de garantir la sécurité juridique, il est souhaitable que la définition du « lien de collaboration professionnelle » de l'article 1, 5° de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 et de l'article 183quinquies de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 soit le plus possible mise en concordance avec la terminologie de la définition du réseau de l'article 2, 8° de la loi coordonnée de 1953.

859. Des formulations telles que, par exemple, « toute convention qui comporte un engagement de recommandation réciproque » ou « tout contrat ou société visant la mise en commun de ressources professionnelles » peuvent toutefois être utilisées pour interpréter ou préciser la notion de réseau.

860. Le Conseil de l'IRE, sur proposition de la Commission juridique, n'est pas d'avis que la définition du réseau des arrêtés royaux du 10 janvier 1994 et du 30 janvier 2001 est défectueuse. Elle juge qu'une meilleure concordance entre d'une part ces dispositions et d'autre part, l'article 2, 8° de la loi coordonnée de 1953 apporterait une plus grande cohérence.

B. Problèmes d'indépendance en ce qui concerne les actionnaires externes des sociétés de révision (2009, p. 94)

861. Sur proposition de la Commission juridique, le Conseil de l'IRE a rendu l'avis suivant.

862. Depuis la modification de 2007, il est admis que des non-réviseurs d'entreprises participent au capital d'une société de révision et ce, sous certaines conditions :

- L'article 6 de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises et organisant la supervision publique de la profession de réviseur d'entreprises énonce les conditions auxquelles une personne morale doit satisfaire pour obtenir la qualité de réviseur d'entreprises. La deuxième condition prescrit que : « *la majorité des droits de vote est détenue par des cabinets d'audit et/ou des contrôleurs légaux.* ». Le rapport au Roi énonce en outre la conséquence suivante : « *l'exigence que la majorité des droits de vote soit détenue par des cabinets d'audit (et/ou des contrôleurs légaux) a pour conséquence que les actions doivent être des actions nominatives.* ».
- L'article 14, § 5 de la loi du 22 juillet 1953 prévoit que : « *Ni les actionnaires d'un cabinet de révision ni les membres de l'organe de gestion de ce cabinet de révision ou d'une personne liée n'interviennent dans l'exécution d'un contrôle légal des comptes ou d'une autre mission révisoriale d'une façon pouvant compromettre l'indépendance*

et l'objectivité du réviseur d'entreprises qui effectue ce contrôle légal des comptes ou cette mission révisoriale pour le compte de ce cabinet de révision. ».

863. Par conséquent, les modifications de 2007 peuvent être résumées comme suit : les non-réviseurs d'entreprises sont autorisés à détenir une participation dans le capital des cabinets d'audit, sans toutefois pouvoir détenir la majorité des droits de vote. Il faut par ailleurs que les garanties nécessaires soient données quant à l'exécution indépendante et objective des tâches que les réviseurs d'entreprises remplissent au nom du cabinet.

864. Il semble clair que le législateur a consacré une attention particulière à garantir l'exercice indépendant et objectif de la profession dans le cadre d'un capital ouvert.

865. Plutôt que d'identifier tous les risques possibles liés directement ou indirectement à l'indépendance, qu'ils soient significatifs ou non et qui résulteraient de l'actionnariat d'un cabinet de révision, en vue de prévoir une solution adéquate, le législateur a plutôt opté pour l'insertion d'une garantie d'indépendance qui s'applique à tous les cas.

866. Tout le monde reconnaît cependant que des questions spécifiques se posent en la matière. Ainsi, une réponse doit être apportée aux questions suivantes :

- Comment doit être interprété le concept de « *droits de vote* », et peut-on encore, par exemple, considérer que les « *actions sans droit de vote* », telles que prévues dans le Code des sociétés, satisfont à cette condition, en sachant que de telles actions sont toutefois pourvues du droit de vote pour un nombre de décisions et que, sous certaines conditions, elles sont à nouveau pourvues d'un droit de vote complet ?
- Comment interpréter la conséquence selon laquelle les actions des cabinets d'audit doivent être nominatives, conséquence que le rapport au Roi lie à l'exigence que la majorité des droits de vote doit être détenue par des cabinets d'audit et/ou des contrôleurs légaux ? Cette condition indique-t-elle qu'il suffit d'avoir connaissance de l'identité des actionnaires directs ou s'agit-il en fait des bénéficiaires économiques qui sont visés ?

867. Il semble que la notion de « *majorité des droits de vote* » doit être interprétée de manière littérale, ou encore que le législateur ne s'est pas référé à la notion d'« *actions sans droit de vote* » telle que décrite dans le Code des sociétés. La notion « *sans droit de vote* » doit être interprétée de la manière la plus contraignante : l'absence de droit de vote vise tout ce qui peut constituer l'objet de l'exercice de ce droit de vote et exclut la possibilité d'acquérir à nouveau ce droit de vote selon des conditions déterminées. Une telle interprétation est la seule possible pour réaliser la non-ingérence dans la gestion imposée par le législateur.

868. Il semble même indiqué d'affirmer que la non-possession de droit de vote ne peut pas faire l'objet d'une indemnité financière.

869. L'attribution d'un droit privilégié à un dividende, en tant qu'indemnité pour l'absence de droit de vote, doit donc être exclue.

870. Cela comporte en effet un risque d'influence indirecte sur l'exercice de la profession et il n'est dès lors pas autorisé, pour le calcul du seuil maximum de droits de vote aux mains de non-auditeurs, de jouer sur des titres sans droit de vote au sens du Code des sociétés, car ces titres retrouvent le droit de vote dans certaines circonstances. Peut-on considérer que l'actionnariat doit être identifié jusqu'au niveau de l'ultime bénéficiaire économique ?

871. D'une part, l'esprit du rapport au Roi *prima facie* ne va pas si loin et se limite à l'obligation d'identification des actionnaires en exigeant que les actions soient nominatives. Mais d'un autre côté, le rapport au Roi exige, par le biais de titres nominatifs, l'identification de la totalité des actionnaires du cabinet, et pas seulement de ceux (les auditeurs) qui doivent posséder la majorité du droit de vote, en toutes circonstances, au sein du cabinet. Dès lors, le législateur a en réalité opté pour l'identification de la totalité de l'actionnariat du cabinet, et pas seulement de la partie de celui-ci qui détient le droit de vote.

872. Et par conséquent, on ne saurait admettre que ce qui serait impossible directement, au niveau de l'actionnariat du cabinet (à savoir l'anonymat au moins partiel), le devienne par la création d'une structure intermédiaire destinée à voiler l'identité des bénéficiaires économiques ultimes.

873. En effet, le rapport au Roi exige le caractère nominatif de tous les titres d'un cabinet de révision, et pas seulement de ceux dans les mains d'auditeurs ; il ne s'agit donc pas seulement, dans l'esprit du rapport au Roi, de vérifier qu'une majorité des droits de vote soient dans les mains d'auditeurs (il aurait suffi pour cela que ces titres-là uniquement soient nominatifs), mais d'identifier la composition totale de l'actionnariat du cabinet. On ne peut accepter qu'en recourant à une structure en plusieurs étages, on fasse disparaître la possibilité d'identification des détenteurs d'un intérêt économique au sein du cabinet, ce qui aurait été possible sans cette structure à plusieurs étages.

874. La seule exception à ce principe selon lequel le bénéficiaire économique ultime de l'activité d'un cabinet de révision peut être identifié, réside dans l'hypothèse d'un actionnaire (ou d'un cabinet de révision) qui serait coté.

875. Mais dans cette hypothèse, on observera que le législateur a mis en place des mécanismes alternatifs visant à garantir, autant que faire se peut, que la société cotée travaille dans l'intérêt commun de ses actionnaires et dans le meilleur respect de son objet social.

876. Par rapport à l'actionnariat d'un cabinet d'audit, certaines questions peuvent encore se poser en ce qui concerne l'indépendance :

- Est-il concevable qu'un réviseur d'entreprises contrôle les états financiers d'un actionnaire du cabinet de révision ?
- Est-il concevable qu'un réviseur d'entreprises contrôle les états financiers d'une société dans laquelle un actionnaire du cabinet de révision détient également une participation ?

156

REGLEMENTATION DE LA PROFESSION

877. A proprement parler, le cadre légal décrit ci-dessus devrait inclure les conditions nécessaires en vue de garantir un exercice indépendant de la profession. Il n'y a toutefois pas lieu d'ignorer l'exigence de l'indépendance d'apparence (« *onafhankelijkheid in schijn* »).

878. Dans ce sens, il nous semble qu'une interprétation stricte de la notion d'indépendance s'oppose à l'exécution de missions d'assurance auprès d'actionnaires d'un cabinet de révision ou d'entreprises sous leur contrôle.

879. Ce principe implique également qu'un cabinet de révision est obligé de tenir à jour et de façon continue un inventaire de toutes les entreprises et entités qui tombent sous le contrôle de son ou ses actionnaires non professionnel(s).

880. L'identification des bénéficiaires ultimes qui peuvent éventuellement se cacher derrière les actionnaires nominatifs offre, dans ce contexte, une valeur ajoutée et constitue même une nécessité.

3.2.3. Secret professionnel

A. *Secret professionnel vis-à-vis de l'administration de la TVA (1998, p. 211)*

881. Un réviseur d'entreprises s'adresse à l'IRE afin de savoir si un inspecteur de la TVA a le droit, sur la base de l'article 62, § 1^{er} du Code de la TVA, d'exiger certains documents ou informations contenus dans les documents de travail du réviseur d'entreprises. Le réviseur d'entreprises en question a été interpellé par l'inspecteur de la TVA dans le cadre d'un rapport sur un apport en nature.

882. La Commission juridique rappelle que le réviseur d'entreprises est tenu par le secret professionnel en vertu de l'article 458 du Code pénal. S'il obtient l'autorisation écrite de son client de transmettre certains documents confidentiels, il pourrait accéder à la requête de l'inspecteur de la TVA. Il ne peut toutefois jamais y être obligé. La Commission juridique est donc d'avis que l'article 458 de Code pénal prime sur l'article 62, § 1^{er} du code de la TVA qui stipule que « *Toute personne est tenue de fournir verbalement ou*

par écrit, à toute réquisition des agents de l'administration qui a la taxe sur la valeur ajoutée dans ses attributions, tous renseignements qui lui sont réclamés aux fins de vérifier l'exacte perception de la taxe à sa charge et à la charge des tiers. ».

883. La Commission juridique attire cependant l'attention sur le fait que l'application de l'article 458 du Code pénal ne concerne, bien entendu, que des données *confidentielles*.

B. Attitude du réviseur d'entreprises dans le cadre d'une enquête pénale (2004, p. 41)

884. Afin de fournir au réviseur d'entreprises plus de clarté en ce qui concerne les enquêtes pénales et leurs incidences sur son secret professionnel, le Conseil de l'IRE a invité la Commission juridique à établir une note relative au secret professionnel et l'attitude du réviseur d'entreprises dans le cadre de l'enquête pénale.

885. Ci-après, sont décrites de manière synoptique l'information préliminaire, l'enquête judiciaire, les opérations d'investigations ainsi qu'une analyse de l'attitude à adopter par le réviseur d'entreprises dans le cadre de son secret professionnel. Ceci complète le point de vue actuel du Conseil de l'IRE, exprimé dans le *Rapport annuel*, 1991 (p. 35-38) et le *Rapport annuel*, 2001 (p. 66-67) de l'IRE.

886. Depuis la loi FRANCHIMONT du 12 mars 1998, il y a lieu d'effectuer une distinction entre l'information préliminaire et l'enquête judiciaire. Cette distinction a une influence sur l'attitude que le réviseur d'entreprises peut et doit adopter en ce qui concerne son secret professionnel. Une deuxième distinction doit être faite selon que le réviseur d'entreprises est prévenu ou témoin.

1. L'attitude qu'un réviseur d'entreprises doit adopter, dans le cadre d'une information préliminaire

a. Description de l'information préliminaire

887. L'information préliminaire est l'ensemble des actes destinés à rechercher les infractions, leurs auteurs et les preuves, et à rassembler les données utiles à l'exercice de l'action publique (article 28bis du Code de procédure pénale). Ceci concerne non seulement des faits punissables déjà commis mais également des faits punissables qui n'ont pas encore été commis (c'est l'« *enquête proactive* »).

888. Le Procureur du Roi assume la responsabilité de l'information préliminaire qui a lieu sous sa direction et son autorité. Les actes d'information ne peuvent, en principe, comporter aucun acte de contrainte. Le Procureur du Roi peut toutefois demander des actes de contrainte spécifiques au juge d'instruction (c'est la « *mini instruction* »).

889. En ce qui concerne les opérations d'investigation qui peuvent avoir lieu pendant l'information préliminaire, un réviseur d'entreprises peut seulement dans certains cas déterminer son attitude en fonction du secret professionnel. Ceci concerne les phases suivantes :

- l'interrogatoire en tant que prévenu;
- la demande de pièces;
- la visite sur place;
- la perquisition; et
- la saisie.

158

REGLEMENTATION DE LA PROFESSION

b. Interrogatoire

890. En principe, le réviseur d'entreprises ne peut pas, dans le cadre d'une information préliminaire, être obligé de se soumettre à un interrogatoire et ce aussi bien en tant que prévenu que témoin. Il est souhaitable que le réviseur d'entreprises se taise, dans l'hypothèse où il considère que l'interrogatoire a trait à des questions qui tombent sous son secret professionnel.

891. Il arrive que des réviseurs d'entreprises soient questionnés par des agents de la police judiciaire sur base d'une requête émanant du Procureur du Roi. Le dossier se trouve au stade de la collecte d'informations dirigées par le parquet. Le réviseur d'entreprises est tenu au secret professionnel.

892. Le Conseil de l'IRE s'en tient au point de vue adopté précédemment, avis qui est partagé par la Commission juridique ⁽³⁾. Selon le Conseil de l'IRE, il est évident qu'en cas d'interrogatoire par le Procureur du Roi, le secret professionnel doit être invoqué. Etant donné qu'il ne s'agit pas d'une déclaration judiciaire en tant que témoin, le réviseur d'entreprises est tenu au secret professionnel ⁽⁴⁾. Ceci signifie que le réviseur d'entreprises ne peut pas communiquer de renseignements confidentiels.

c. Demande de pièces

893. L'argumentation susmentionnée est également applicable en ce qui concerne la sollicitation par les services de police ou par le Procureur du Roi de pièces que le réviseur d'entreprises détient.

d. Visite sur place

894. Le Procureur du Roi et ses officiers peuvent à tout moment, même sans flagrant délit, effectuer une enquête à l'endroit où un fait punissable a été commis.

895. Par ailleurs, le Procureur du Roi peut se rendre sur place afin d'établir les procès-verbaux constatant l'objet du fait punissable, l'état dans lequel il se trouve, la condition de l'endroit et afin de prendre les déclarations des personnes qui étaient présentes ou qui

⁽³⁾ IRE, *Rapp. annuel*, 1991, p. 37.

⁽⁴⁾ IRE, *Rapp. annuel*, 2001, p. 66.

peuvent donner des informations. Le Procureur du Roi informe le juge d'instruction de sa visite sur place, sans être toutefois tenu de l'attendre pour agir (art. 32 du C. proc. pén.).

896. Lorsqu'un fait punissable a été commis au bureau d'un réviseur d'entreprises, le réviseur d'entreprises est obligé de se soumettre à une visite sur place et il ne peut s'y opposer d'aucune manière, même pas sur base de son secret professionnel. Toutefois, un mandat de perquisition émanant du juge d'instruction est requis. En cas de flagrant délit, le Procureur du Roi a toutes les compétences du juge d'instruction.

e. Perquisition

897. En principe, une perquisition peut avoir lieu uniquement sur ordre du juge d'instruction, sauf exceptions prévues dans des lois spéciales. Sans ordre du juge d'instruction, aucune perquisition n'est admise pendant l'information préliminaire, sauf en cas de flagrant délit ou autorisation de la personne qui occupe la maison (resp. art. 36 et 46 du C. proc. pén.).

898. Dans l'hypothèse où il existe un ordre émanant du juge d'instruction, le réviseur d'entreprises ne pourra pas s'opposer à une perquisition, même pas en invoquant son secret professionnel.

899. Pour de plus amples informations relatives à la perquisition, il est renvoyé *infra*, point 2.e.

f. Saisie

900. La perquisition peut aller de pair avec la saisie d'objets et de pièces qui ont un lien avec l'infraction. Par ailleurs, la saisie est considérée comme étant un corollaire de la perquisition. Les principes tels qu'exposés dans le cadre de la perquisition sont ici d'application à la différence que pour la saisie de pièces et d'objets en dehors de la perquisition, aucune autorisation du juge d'instruction n'est nécessaire.

901. Pour de plus amples informations relatives à la saisie, il est renvoyé *infra*, point 2.f.

2. L'attitude qu'un réviseur d'entreprises doit adopter, en ce qui concerne son secret professionnel, dans le cadre d'une enquête judiciaire

a. Description de l'enquête judiciaire

902. L'enquête judiciaire est réalisée sous la direction d'un magistrat d'instruction spécialement désigné, à savoir un juge d'instruction.

903. La loi FRANCHIMONT confirme le caractère facultatif de l'enquête judiciaire. Ceci signifie que les services de police ainsi que le parquet peuvent effectuer des actes d'enquête en dehors de l'enquête judiciaire et pas uniquement en cas de flagrant délit.

904. Le juge d'instruction est obligé de procéder à l'inculpation de toute personne à l'encontre de laquelle il existe des indices sérieux de culpabilité. L'inculpation a lieu au moment de l'interrogatoire ou lors de la notification à l'intéressé. L'inculpé peut invoquer des droits qu'un simple prévenu ne peut pas invoquer (*cf.* art. 61 *bis* à 61 *quinquies* du C. proc. pén.).

905. Dans le cadre de l'enquête judiciaire, le juge d'instruction peut procéder, entre autres, à l'interrogatoire du prévenu, l'interrogatoire des témoins, réclamer les pièces, effectuer une visite sur place, une perquisition, une saisie.

b. Interrogatoire

160

906. Le prévenu et le témoin sont obligés de donner suite à la convocation du juge d'instruction à comparaître devant lui (ou devant un officier de police dûment mandaté) et peuvent même être obligés de le faire.

907. Doit être considérée comme étant une personne qui doit faire un témoignage en droit, la personne qui est invitée par le juge d'instruction à déposer une déclaration orale ou écrite. L'interrogatoire du témoin pendant une enquête est soumis aux articles 71 à 86 du Code de procédure pénale. Même si l'article 73 stipule que l'interrogatoire est effectué par le juge d'instruction, la Cour de cassation a décidé que cette forme de procédure n'est pas prescrite à peine de nullité.

908. Il résulte de ce qui précède, que le juge d'instruction peut mandater quelqu'un afin d'entendre un témoin. Rien n'empêche le réviseur d'entreprises de répondre aux questions qui lui sont posées par la personne mandatée par le juge d'instruction. Dans le cas où il l'estimerait nécessaire, en fonction de circonstances particulières, il peut être envisagé qu'il demande que son audition en tant que témoin soit directement actée par le magistrat intervenant.

909. Le prévenu a ici aussi toujours le droit de se taire. Par contre, un témoin n'a pas toujours le droit général de se taire dans le cadre d'une enquête judiciaire ; il est obligé de répondre aux questions qui lui sont posées par le juge d'instruction. En cas de non-respect de cette obligation, le témoin est considéré comme étant un témoin qui n'a pas comparu et il s'expose à ce qu'on lui inflige une amende.

910. Il existe deux exceptions à l'obligation générale de parler du témoin.

911. Une première exception concerne le témoin qui est tenu par le secret professionnel tel que visé par l'article 458 du Code pénal. Ce témoin a le droit de se taire mais n'est pas obligé.

912. Puisque les réviseurs d'entreprises ont un secret professionnel tel que visé dans l'article susmentionné, ils peuvent en conséquence refuser de répondre à des questions, lorsqu'ils sont appelés dans le cadre d'une enquête judiciaire et que les questions ont trait à des éléments qui tombent sous le secret professionnel. Ils ne sont cependant pas obligés de se taire.

913. Une deuxième exception concerne le témoin qui considère qu'il s'exposerait à des poursuites pénales en cas de déclaration. Ce témoin peut se taire mais s'il devait s'avérer qu'il n'y a aucune raison de craindre une poursuite pénale, ce témoin peut être condamné au paiement d'une amende basée sur le fait qu'il a refusé de parler.

914. Dans l'hypothèse où le réviseur est entendu en tant que témoin par le juge d'instruction ou à charge de ce dernier, et qu'il considère que ces déclarations pourraient être utilisées à son encontre, il a le droit de se taire.

915. Ceci n'a rien à voir avec le secret professionnel mais bien avec les droits de la défense.

916. Dans l'hypothèse où un prévenu décide de ne pas se prévaloir du secret professionnel, il doit, dans cette hypothèse, tout dire. Il n'existe en effet pas de secret professionnel sélectif.

c. Demande de pièces

917. Le raisonnement susmentionné s'applique également en ce qui concerne la demande de pièces par le juge d'instruction.

918. Dans la pratique, le refus de faire suite à une demande de production de pièces n'empêcherait pas une perquisition avec saisie de pièces.

d. Visite sur place

919. Les mêmes principes s'appliquent en cas de perquisition dans le cadre d'une information.

e. Perquisition

920. Le réviseur d'entreprises ne peut pas s'opposer à la délivrance par le juge d'instruction d'un mandat de perquisition, sauf dans le cas où le juge d'instruction – en dehors du cas de flagrant délit – ne respecterait pas les heures endéans lesquelles une perquisition peut être effectuée, à savoir entre 5 heures et 21 heures.

921. Etant donné que pendant la perquisition tout peut être examiné – et donc également les pièces et données ayant trait aux clients d'un réviseur d'entreprises qui ne sont pas impliqués par l'enquête – le réviseur d'entreprises doit veiller, sur base de son secret professionnel, à ce que ce qui est examiné ait bel et bien trait à l'objet de l'enquête. Il a le droit de demander quel est l'objet précis de l'enquête et, en se basant sur son secret professionnel, il doit faire acter son opposition à l'encontre du refus du juge d'instruction de lui faire part de l'objet précis de l'enquête ou à l'encontre de l'examen de données ou de pièces qui n'ont pas de lien avec l'enquête.

922. Le fait de faire acter son opposition est très important au cas où par la suite les juridictions établiraient que les enquêteurs ont enfreint le secret professionnel et, qu'en raison de pareille violation, les pièces obtenues ne peuvent pas être utilisées, dans le cadre d'un procès, comme pièces à conviction.

f. Saisie

923. La perquisition peut aller de pair avec la saisie d'objets et pièces qui ont un lien avec l'infraction. Par ailleurs, la saisie est considérée comme étant un corollaire de la perquisition.

162

REGLEMENTATION DE LA PROFESSION

924. Les objets et pièces qui sont couverts par le secret professionnel visé par l'article 458 du Code pénal ne peuvent, en principe, pas être saisis, sauf en cas d'autorisation du détenteur du secret professionnel. Le détenteur du secret professionnel a le choix entre laisser saisir ou pas les pièces qui sont couvertes par le secret professionnel.

925. Le réviseur d'entreprises pourra s'opposer à la saisie de pièces qui sont couvertes par le secret professionnel, sauf s'il est lui-même prévenu.

926. Le réviseur d'entreprises peut demander la mainlevée de la saisie sur base de son secret professionnel dans l'hypothèse où il peut prouver que son secret professionnel est enfreint et qu'il pourrait, de ce fait, subir un dommage.

927. Le Conseil de l'IRE recommande à ses membres qui seraient confrontés à une perquisition de suivre au moins les mesures de précaution suivantes :

1° vérifier, en cas d'absence du juge d'instruction, si un mandat de perquisition valable a été donné à un officier de la police judiciaire ;

2° faire acter, dans le procès-verbal de saisie, ses réserves en ce qui concerne le secret professionnel auquel il est tenu par l'article 458 du Code pénal.

3. Attitude du réviseur d'entreprises par rapport à son client lorsqu'il fait l'objet d'une mesure de perquisition concernant son client

928. La question se pose de savoir si lors d'une saisie de pièces qui appartiennent à un client, le réviseur d'entreprises, en tant que dépositaire du dossier, doit en informer son client.

929. Le réviseur d'entreprises a le droit de demander une copie du procès-verbal d'audition. En cas de délivrance de ce procès-verbal par le Procureur du Roi ou par le juge d'instruction, le réviseur d'entreprises peut le transmettre à son client. Dans les autres cas, le réviseur d'entreprises devra, en fonction de la nature du dossier et de la personnalité de son client, décider s'il est opportun d'informer son client de la mesure de perquisition et de son contenu. Le fait de ne pas informer son client n'a rien à voir avec le secret professionnel, mais avec le devoir de loyauté du réviseur d'entreprises.

4. Le secret de l'instruction et l'attitude de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises vis-à-vis du réviseur d'entreprises concerné

930. Dans quelle mesure l'IRE peut-il ou doit-il préalablement tenir au courant le réviseur d'entreprises concerné de la demande de transmission d'un dossier le concernant par un juge d'instruction ou l'administration fiscale et ce sans violer le secret de l'instruction ?

931. L'article 28quinquies, § 1^{er} du Code d'instruction criminelle dispose que :

*« Sauf les exceptions prévues par la loi, l'information est secrète.
Toute personne qui est appelée à prêter son concours professionnel à l'information est tenue au secret. Celui qui viole ce secret est puni des peines prévues à l'article 458 du Code pénal. ».*

932. De même, l'article 57, § 1^{er} du Code d'instruction criminelle dispose que :

*« Sauf les exceptions prévues par la loi, l'instruction est secrète.
Toute personne qui est appelée à prêter son concours professionnel à l'instruction est tenue au secret. Celui qui viole ce secret est puni des peines prévues à l'article 458 du Code pénal. ».*

933. Il s'agit ici de toutes les personnes qui, quelle que soit leur fonction, sont appelées à prêter leur concours professionnel à l'enquête, indépendamment de la question de savoir s'ils sont ou non soumis à un quelconque secret professionnel.

934. Les dispositions mentionnées sont d'application à toutes les personnes qui prêtent leur concours professionnel à l'information ou à l'instruction : entre autres, les membres des corps de police et leur personnel, les magistrats, le personnel du parquet et du tribunal (y compris les juristes contractuels), les greffiers et le personnel du greffe et du ministère, les experts.

935. Si l'IRE agit en application de l'article 41 de la loi du 22 juillet 1953, il est tenu par le secret de l'instruction.

936. Les parties (prévenus, personnes soupçonnées, parties civiles, requérants), avocats, tiers à l'enquête (témoins, propriétaire d'un bien saisi, personne auditionnée car soupçonnée à un moment de l'enquête, particulier n'ayant pas de lien avec la procédure), ne sont pas tenus par le secret de l'instruction.

937. Il résulte de ce qui précède que l'IRE, qui est contacté par un juge d'instruction ou par l'administration fiscale, est un tiers à l'enquête et n'est pas soumis, dès lors, au secret de l'instruction. Par conséquent, l'IRE n'enfreint pas le secret de l'instruction quand il met le réviseur d'entreprises concerné au courant de la demande de transmission d'un dossier le concernant par un juge d'instruction ou l'administration fiscale.

C. Secret professionnel dans les relations entre un réviseur d'entreprises et un curateur (2005, p.71)

938. Un réviseur d'entreprises se demande si le réviseur d'entreprises est ou non tenu au secret professionnel vis-à-vis du curateur. En général, le réviseur d'entreprises, lorsqu'il n'est pas tenu au secret professionnel vis-à-vis d'une personne déterminée, par exemple le juge d'instruction, a le choix de communiquer ou non ses documents de travail.

939. Vis-à-vis d'une personne à l'endroit de laquelle le réviseur d'entreprises est tenu au secret professionnel, comme par exemple le Procureur du Roi, le réviseur d'entreprises n'a pas le choix. Il ne peut rien communiquer, sous peine de violer le secret professionnel.

164

REGLEMENTATION DE LA PROFESSION

940. S'agissant de savoir si le réviseur d'entreprises serait tenu au secret professionnel vis-à-vis du curateur, le Conseil de l'IRE se demande quel est le statut du curateur. Le curateur peut être considéré comme le représentant aussi bien du failli que des créanciers. Cette approche classique est toutefois mise en question (*cf.* p. ex. Ph. ERNST, « *De organen van faillissement* » in *Faillissement & Gerechtig Akkoord : het nieuwe recht*, H. BRAECKMANS, E. DIRIX et E. WYMEERSCH (Ed.), Anvers, Kluwer *Rechtswetenschappen*, 1998, p. 321, n° 17 ; I. VEROUGSTRAETE (Ed.), *Manuel de la faillite et du concordat*, Bruxelles, Editions Kluwer, 2003, p. 260-261, n° 387).

941. Le curateur n'est pas lui-même tenu au secret professionnel et en vertu de l'article 36 de la loi sur les faillites du 8 août 1997, le Procureur du Roi peut demander au curateur de lui fournir toutes les informations qu'il juge utiles. Si le curateur transmet au Procureur du Roi les informations demandées au, et obtenues du réviseur d'entreprises, le risque existe qu'une action en responsabilité puisse être intentée contre le curateur et, à titre accessoire, contre le réviseur d'entreprises.

942. Compte tenu des incidences pénales possibles (p. ex. abus de biens sociaux) liées à la communication de documents à caractère « confidentiel » (p. ex. aveu), il est donc recommandé que le réviseur d'entreprises ne communique pas lesdits documents au curateur.

943. Pour ce qui est des documents connus du public ou ceux dont la communication n'est pas susceptible de porter préjudice à des tiers, le Conseil est d'avis que cela ne pose pas de problème.

944. Le Conseil de l'IRE tient à rappeler que le secret professionnel vise les données confidentielles et selon l'avis de la Commission juridique, il y a lieu d'examiner la nature des données pour apprécier le caractère confidentiel.

945. *In concreto*, deux hypothèses doivent être distinguées :

1. les documents confiés au commissaire par la société.

S'il s'agit de données publiques (p. ex. des comptes annuels déposés, les rapports publiés aux Annexes du Moniteur belge), le secret professionnel n'est pas d'application. Il en est autrement si les données ont été communiquées au commissaire par un employé ou un administrateur. En cette hypothèse, le commissaire est tenu au respect du secret professionnel, également à l'égard de l'organe de gestion.

2. les documents créés par le commissaire.

Il s'agit par exemple d'une lettre de confirmation ou d'une confirmation de soldes. Ce type de document est effectivement couvert par le secret professionnel.

946. En conséquence, aucun accès ne peut être accordé aux documents de travail lorsqu'ils contiennent des données confidentielles.

D. Secret professionnel entre les membres d'un collège dans le cadre d'un mandat de commissaire exercé collégalement avec une personne ne possédant pas la qualité de réviseur d'entreprises (p. ex. un membre de la Cour des comptes) (2005, p. 77)

947. Un réviseur d'entreprises demande à la Commission juridique si le secret professionnel existe entre les membres d'un collège dans le cadre d'un mandat de commissaire exercé collégalement avec une personne ne possédant pas la qualité de réviseur d'entreprises (p. ex. un membre de la Cour des comptes).

948. Le texte de l'article 79 de la loi du 22 juillet 1953 stipule expressément que le réviseur d'entreprises n'est pas tenu au secret professionnel dans le cadre de la communication d'une attestation ou d'une confirmation adressée à un commissaire ou à une personne exerçant dans une entreprise de droit étranger une fonction similaire à celle de commissaire. La modification par l'article 63 la loi du 23 décembre 2005 portant des dispositions diverses n'apporte aucun changement sur ce point.

949. Il convient de noter que les membres de la Cour des comptes sont membres du collège de commissaires. Or, au sein d'un collège de commissaires, il n'y a pas de secret professionnel.

E. Secret professionnel du réviseur d'entreprises vis-à-vis de l'administration fiscale (2005, p. 77)

950. Un réviseur d'entreprises se pose la question suivante : le réviseur d'entreprises doit-il, dans le cadre du secret professionnel, transmettre à l'administration fiscale son rapport sur un apport en nature relatif à une société tombée en faillite ?

951. Sur proposition de la Commission juridique, le Conseil de l'IRE a adopté l'avis suivant :

a. Principes

952. L'article 458 du Code pénal stipule que : « (...) et toutes autres personnes dépositaires par état ou par profession, des secrets qu'on leur confie, qui, hors le cas où ils sont appelés à rendre témoignage en justice ou devant une commission d'enquête parlementaire et celui où la loi les oblige à faire connaître ces secrets, les auront révélés, seront punis d'un emprisonnement de huit jours à six mois et d'une amende de cent francs à cinq cent francs. ».

953. La base légale du secret professionnel du réviseur d'entreprises réside dans l'article 79 de la loi du 22 juillet 1953 que stipule que : « L'article 458 du Code pénal s'applique aux réviseurs d'entreprises, aux stagiaires et aux personnes dont ils dépendent. ».

954. Le secret professionnel couvre ainsi tous les faits et informations de nature confidentielle dont le réviseur d'entreprises a connaissance du fait de sa profession ou à l'occasion de l'exercice de celle-ci. Il ne porte pas sur des informations dont la publication est requise par la loi. En outre, il doit exister un lien de causalité entre la profession et les données confidentielles.

b. Caractère public ou non-public du rapport du réviseur d'entreprises ?

955. Il faut examiner dans quelle mesure le rapport du réviseur d'entreprises présente ou non un caractère public.

956. Il convient tout d'abord de faire une comparaison avec une autre mission légale, à savoir le contrôle du réviseur d'entreprises lors de la proposition de dissolution d'une société dont la responsabilité est limitée.

957. L'article 181, § 1^{er}, alinéa 3 du Code des sociétés stipule que : « Le commissaire ou, à défaut, un réviseur d'entreprises ou un expert-comptable externe désigné par l'organe de gestion fait rapport sur cet état et indique, notamment, s'il reflète complètement, fidèlement et correctement la situation de la société. ».

958. Le paragraphe 4 du même article stipule : « Avant de dresser l'acte authentique de la décision de dissolution de la société, le notaire doit vérifier et attester l'existence et la légalité externe des actes et formalités incombant, en vertu du § 1^{er}, à la société auprès de laquelle il instrumente.
L'acte reproduit les conclusions du rapport établi conformément au § 1^{er} par le commissaire ou par le réviseur d'entreprises ou par l'expert-comptable externe. ».

959. Ainsi, en ce qui concerne le rapport du réviseur d'entreprises émis lors d'une liquidation de société, le paragraphe 1.3.3. des Normes relatives au contrôle à opérer

lors de la proposition de dissolution d'une société dont la responsabilité est limitée, stipule que :

« Le rapport du professionnel sera en forme longue, c'est-à-dire qu'il donnera une description appropriée des postes significatifs de la situation active et passive en attachant une attention particulière aux règles d'évaluation et aux principaux travaux de contrôle effectués. Le rapport doit contribuer à donner une vue de la réalité de l'actif net aux actionnaires et au liquidateur.

Le rapport ne doit pas être déposé au greffe du tribunal de commerce.

Les conclusions du rapport du professionnel sont reproduites dans l'acte authentique qui constate la dissolution. L'extrait de cet acte authentique, qui doit être déposé au greffe et publié dans les annexes du Moniteur belge, ne doit pas reprendre ces conclusions. ».

167

REGLEMENTATION DE LA PROFESSION

960. Il résulte tant de l'article 181 du Code des sociétés que du paragraphe 1.3.3. des Normes relatives au contrôle à opérer lors de la proposition de dissolution d'une société dont la responsabilité est limitée que le rapport du réviseur d'entreprises émis lors d'une liquidation de société ne présente pas un caractère public.

961. En revanche, en ce qui concerne un apport en nature, l'article 444, dernier alinéa du Code des sociétés relatif aux apports en nature stipule que : *« Les fondateurs rédigent un rapport spécial dans lequel ils exposent l'intérêt que présentent pour la société les apports en nature et, le cas échéant, les raisons pour lesquelles ils s'écartent des conclusions du réviseur. Ce rapport est déposé en même temps que celui du réviseur au greffe du tribunal de commerce conformément à l'article 75. ».*

962. Quant au quasi-apport, l'article 447, alinéa 2 *in fine* du Code des sociétés dispose que : *« Le rapport du réviseur et le rapport spécial du conseil d'administration sont déposés au greffe du tribunal de commerce conformément à l'article 75. ».*

963. En outre, l'article 69, 6° du Code des sociétés relatif aux formalités de publicité stipule, quant à un apport en nature dans le cadre d'une constitution de société, que : *« L'extrait de l'acte constitutif des sociétés, à l'exception des groupements d'intérêt économique, contient : la manière dont le capital social ou, à défaut, le fonds social est formé ainsi que, le cas échéant, les conclusions du réviseur d'entreprises concernant les apports en nature. ».* C'est le notaire qui doit s'occuper du dépôt de cet extrait.

964. Conformément à l'article 453, 6° du Code des sociétés relatif aux mentions de l'acte de société : *« L'acte de société mentionne, outre les indications contenues dans l'extrait destiné à publication en vertu de l'article 69 : la spécification de chaque apport*

en nature, le nom de l'apporteur, le nom du réviseur d'entreprises et les conclusions de son rapport, le nombre et la valeur nominale ou, à défaut de valeur nominale, le nombre des actions émises en contrepartie de chaque apport ainsi que, le cas échéant, les autres conditions auxquelles l'apport est fait. ».

965. S'agissant d'un apport en nature dans le cadre d'une augmentation de capital, les règles relatives aux modifications des statuts s'appliquent. Le dépôt se déroule comme dans le cadre d'une constitution (art. 75, al. 1^{er}, 2^o C. Soc.).

966. De ce qui précède, il résulte que le rapport du réviseur d'entreprises concernant l'apport en nature doit être déposé au greffe du tribunal de commerce, mais ne doit pas être rendu public par les Annexes du Moniteur belge. Seules les conclusions du rapport du réviseur d'entreprises concernant l'apport en nature seront reprises dans l'extrait d'acte authentique, qui doit être déposé au greffe du tribunal de commerce et publié dans les Annexes du Moniteur belge. Il convient de souligner que les conclusions en cas de quasi-apport ne font pas l'objet d'une publication aux Annexes du Moniteur belge. Seul le rapport est déposé au greffe du tribunal de commerce.

967. Les Normes relatives au contrôle des apports en nature et quasi-apports ne prévoient rien au sujet de l'absence de dépôt du rapport. Le réviseur d'entreprises doit y être attentif, en particulier s'il est le commissaire de la société dans laquelle l'apport est fait.

c. Conclusion

968. Le Conseil de l'IRE est d'avis que le réviseur d'entreprises doit invoquer le secret professionnel lorsque l'administration fiscale lui demande de transmettre son rapport intégral. Bien que les conclusions en cas d'apport en nature doivent être rendues publiques, et que le rapport du réviseur d'entreprises en cas d'apport en nature et de quasi-apport doit être déposé (il a donc aussi un caractère public mais moyennant une accessibilité plus difficile), cela n'implique pas que le réviseur d'entreprises soit tenu de le transmettre à l'administration fiscale.

969. L'IRE recommande au réviseur d'entreprises de signaler à l'organe de gestion qu'il est tenu de procéder au dépôt du rapport de révision au greffe.

970. Même au cas où le client a donné son autorisation au réviseur d'entreprises afin de répondre à la demande de l'administration fiscale, le secret professionnel reste d'application dans le chef du réviseur d'entreprises. L'exception au secret professionnel en cas d'autorisation écrite de l'entreprise vaut uniquement pour la communication d'une attestation ou d'une confirmation (art. 458 C. pén., *juncto* art. 79, § 1^{er}, a) de la loi du 22 juillet 1953).

971. Par ailleurs, le réviseur d'entreprises est tenu au secret professionnel vis-à-vis de toutes les administrations publiques y compris les administrations fiscales.

972. Rappelons dans ce dernier cas, l'article 334 du Code des impôts sur les revenus selon lequel l'administration peut solliciter l'intervention de l'autorité disciplinaire de l'Institut (le Conseil de l'IRE) à l'effet d'apprécier si, et éventuellement dans quelle mesure, la demande de renseignements se concilie avec le secret professionnel. Si le Service public fédéral des Finances désire obtenir le rapport sur un apport en nature, il peut saisir le Conseil de l'IRE qui appréciera si, et éventuellement dans quelle mesure, la demande de ces renseignements se concilie avec le secret professionnel du réviseur d'entreprises.

F. Secret professionnel du réviseur d'entreprises dans le cadre de l'article 877 du Code judiciaire (2007, p. 86)

973. Le Conseil de l'IRE a examiné la question suivante : un réviseur d'entreprises souhaite savoir si le tribunal de commerce, par application de l'article 877 du Code judiciaire, peut contraindre un réviseur d'entreprises à déposer des documents.

974. L'article 877 du Code judiciaire stipule que : « *Lorsqu'il existe des présomptions graves, précises et concordantes de la détention par une partie ou un tiers, d'un document contenant la preuve d'un fait pertinent, le juge peut ordonner que ce document ou une copie de celui-ci certifiée conforme, soit déposé au dossier de la procédure.* ».

975. De plus, l'article 878 du Code judiciaire énonce que : « *Si le document est détenu par un tiers, le juge l'invite préalablement à déposer ce document en original ou en copie au dossier de la procédure selon les modalités et dans le délai qu'il indique. Le tiers peut faire valoir ses observations par écrit ou en chambre du conseil. Les parties sont autorisées à prendre connaissance de celles-ci et à y répondre. L'invitation du juge est donnée au tiers par les soins du greffier, sous pli judiciaire.* ».

976. Sur base de l'article 878, alinéa 2, du Code judiciaire, le réviseur d'entreprises concerné a formulé des remarques relatives au secret professionnel.

977. Le Conseil de l'IRE, sur proposition de la Commission juridique, constate que le tribunal de commerce, sur la base de l'article 877 du Code judiciaire, demande le dépôt de documents qui, selon le réviseur d'entreprises, sont couverts par le secret professionnel. Le réviseur d'entreprises ne viole pas son secret professionnel lorsqu'il est cité comme témoin sur le plan civil et pénal devant le tribunal et accepte de parler ⁽⁵⁾.

978. Etant donné qu'il ne s'agit pas à proprement parler d'un témoignage en justice, le réviseur d'entreprises ne peut pas transmettre les documents qui sont couverts par le secret professionnel.

⁽⁵⁾ Cf. IRE, *Vademecum*, 2009, t. I, p. 438.

*G. Impact de l'éventuelle introduction anticipée de la Norme Internationale de
Contrôle Qualité (ISQC 1) (2007, p. 87)*

979. Le point de vue de la Commission juridique concernant la problématique qui suit a été demandé.

980. La norme de contrôle qualité ISQC 1 est entrée en vigueur au niveau international le 15 juin 2005.

981. L'un des plus importants problèmes concerne l'éventuelle violation du secret professionnel résultant de l'accès par un réviseur d'entreprises membre d'un autre cabinet d'audit, à la documentation propre d'un dossier d'audit dans le cadre d'un *quality review* tel que requis par la norme ISQC 1.

982. Un point particulièrement intéressant concerne les cabinets d'audit de petite taille en Belgique. La norme ISQC 1 requiert qu'un inspecteur du contrôle de qualité soit désigné par cabinet d'audit. Pour les cabinets d'audit de taille réduite, il existe la possibilité qu'un réviseur d'entreprises issu d'un autre cabinet d'audit soit contacté à cette fin.

983. Plus concrètement :

- a) la revue des dossiers à l'intérieur du cabinet ne pose aucun problème, pour autant que le cabinet soit nommé pour la mission de contrôle. La question liée à la situation dans laquelle un associé du cabinet d'audit est nommé pour la mission de contrôle mériterait d'être examinée.
- b) conformément à la norme ISQC 1, un associé responsable de la mission doit faire appel à un expert pour les matières complexes dans lesquelles le cabinet lui-même ne dispose pas des compétences nécessaires. Un problème peut éventuellement se poser dans la mesure où ces experts ont connaissance du dossier de contrôle (ou de certaines parties de celui-ci).
- c) que se passe-t-il pour le contrôle de qualité (*quality control*) effectué par les réviseurs d'entreprises désignés à cette fin par l'IRE ?
- d) que se passe-t-il pour les inspecteurs externes (p. ex. *Securities and Exchange Commission* (SEC)) ?
- e) que se passe-t-il pour les commissaires (contrôleurs) à l'étranger ?

984. Le Conseil de l'IRE, sur proposition de la Commission juridique, est d'avis que :

- a) le contrôle de qualité d'un cabinet de révision par un associé de ce cabinet ne constitue pas une violation du secret professionnel, malgré le fait que le cabinet ou un autre associé ait été nommé pour la mission de contrôle. La situation est différente lorsqu'il s'agit du contrôle de qualité d'un cabinet d'une personne. Un contrôle de qualité par un autre réviseur d'entreprises est tout de même souhaitable. Le Conseil de l'IRE est également d'avis qu'en l'espèce, il n'y a pas violation du secret professionnel. L'autre réviseur d'entreprises est d'ailleurs également soumis au secret professionnel (secret professionnel partagé) ;

- b) il n'y a pas de violation du secret professionnel lorsqu'un cabinet de révision fait appel à un expert pour les matières complexes dans lesquelles le cabinet lui-même ne dispose pas des connaissances nécessaires ;
- c) il n'y a pas de violation du secret professionnel lorsque le contrôle de qualité est effectué par un réviseur d'entreprises désigné par l'IRE à cette fin ;
- d) dans l'état actuel de la législation, l'article 79 de la loi coordonnée de 1953 n'autorise pas que des inspecteurs externes d'Etats tiers effectuent le contrôle de qualité des dossiers individuels d'un réviseur d'entreprises inscrit au registre public en Belgique. Un inspecteur externe peut bien effectuer le contrôle de qualité de l'organisation du cabinet, ce qui ne constitue pas une violation du secret professionnel ;
- e) dans l'état actuel de la législation, le secret professionnel du réviseur d'entreprises n'empêche pas le contrôle de qualité par des contrôleurs étrangers qui, sur base de l'article 139 du Code des sociétés, pourraient avoir reçu à cet effet une mission d'un réviseur d'entreprises belge (secret professionnel partagé).

H. Secret professionnel des commissaires au sein des Organismes de Placement Collectif (OPC) (2007, p. 89)

985. La Commission juridique a été saisie d'une question visant à savoir si les commissaires des service-organisations des Organismes de Placement Collectif (OPC), pour autant qu'ils soient soumis au contrôle prudentiel de la BNB, peuvent transmettre une copie de leur rapport à la BNB aux commissaires des OPC.

986. Sur proposition de la Commission juridique, le Conseil de l'IRE constate que dans l'état actuel de la législation, le commissaire d'un service-organisation est soumis au secret professionnel.

987. La Commission de l'IRE se demande si le rapport du commissaire d'un OPC peut être transmis à la service-organisation.

988. Une solution pratique à cette problématique pourrait être que le rapport du commissaire de l'OPC, à transmettre à la BNB/FSMA, soit signé par une personne pouvant lier la service-organisation et qu'ensuite, le commissaire de la service-organisation confirme ce rapport. De cette manière, le rapport devient une attestation. Une autre solution possible est que le rapport sur l'organisation administrative et comptable ainsi que sur le contrôle interne de l'OPC soit adressé à la service-organisation et que le commissaire de l'OPC, à la demande de la service-organisation, confirme le rapport.

989. En guise de conclusion, le Conseil de l'IRE est d'avis que le secret professionnel est d'application, même s'il est toutefois souhaitable que la législation soit adaptée de manière à ce qu'il n'y ait pas de secret professionnel entre le commissaire d'une service-organisation et le commissaire d'un OPC.

I. Confidentialité des avis des juristes d'entreprise et pouvoirs d'investigation du réviseur d'entreprises (2007, p.101)

990. Un réviseur d'entreprises souhaite savoir si la confidentialité des avis des juristes d'entreprise conformément à l'article 5 de la loi du 1^{er} mars 2000 créant un Institut des juristes d'entreprise prime ou non sur les pouvoirs d'investigation du réviseur d'entreprises tels que prévus par l'article 137 du Code des sociétés.

991. L'article 137 du Code des sociétés permet au commissaire d'accéder à tous les documents de la société concernée et de requérir des explications et informations des préposés de la société.

992. Le Conseil de l'IRE, sur proposition de la Commission juridique, est d'avis que le commissaire est un organe de la société ⁽⁶⁾.

993. Selon le Conseil de l'IRE, le commissaire ne pourra pas effectuer sa mission de contrôle dans la mesure où il ne reçoit pas l'information demandée ou n'a pas accès aux avis des juristes d'entreprise de la société contrôlée. Plus particulièrement sans des avis des juristes d'entreprise, il ne peut pas vérifier s'il y a des infractions au Code des sociétés. A défaut de la communication de ces avis et en tenant compte de la responsabilité pénale du commissaire en vertu de l'article 170 du Code des sociétés, le commissaire émettra un rapport avec réserve sur les comptes.

J. Echange d'informations entre l'IRE et le Procureur général (2008, p. 58)

994. Conformément aux articles 61 et 66 de la loi du 22 juillet 1953, les instances disciplinaires communiquent chaque décision rendue au Procureur général. L'article 35 de la loi prévoit notamment un échange d'informations entre l'IRE et le Procureur général.

995. La coopération nationale et internationale est précisée par l'article 77 à 77decies.

996. Sur la base de l'article 35 de la loi, l'IRE informe systématiquement le Procureur général lorsqu'une décision disciplinaire est coulée en force de chose jugée afin que ce dernier puisse notamment vérifier le respect de la décision.

997. Le Parquet général a souhaité entendre un responsable de l'IRE en vue de vérifier le respect d'une peine de suspension infligée à un réviseur d'entreprises.

⁽⁶⁾ L'organe de contrôle, cf. T. TILQUIN et V. SIMONART, *Traité de sociétés*, Tome 1, Diegem, Kluwer, 1996, p. 702-703, n° 928.

998. En l'absence de dispositions précisant les modalités de la coopération entre les entités du système de supervision publique et tenant compte de l'obligation de respect du secret professionnel auquel l'IRE est tenu, quelles sont les informations pouvant être communiquées au Procureur général soit d'initiative soit sur requête de ce dernier ?

999. Il est précisé qu'en vertu de la loi coordonnée de 1953, le Procureur général est un organe de la supervision publique et qu'à ce titre, il est utile de se poser la question de savoir si l'information que l'IRE transmet à ce dernier est soumise ou non au secret professionnel. En effet, l'article 35, § 1^{er} de la loi coordonnée de 1953 énonce que : « *Sans préjudice des dispositions prévues au § 2 et §4/1, l'article 458 du Code pénal est d'application pour l'Institut, ses organes, les membres de ses organes et les membres de son personnel.* ». L'article 35 de la loi coordonnée de 1953 organise, dans le cadre de la supervision publique, l'échange d'information entre l'IRE et le Procureur général.

1000. Sur proposition de la Commission juridique le Conseil de l'IRE conclut de la manière suivante :

1. il n'y a pas de secret professionnel entre l'IRE et le Procureur général dans les limites de la coopération dudit article 35 ;
2. le système mis en place à l'article 35 de la loi coordonnée de 1953 implique de la part de l'IRE une collaboration active ;
3. le secret professionnel vise à protéger les intérêts du client des réviseurs d'entreprises, non les intérêts des réviseurs d'entreprises eux-mêmes ; et
4. le Code d'instruction criminelle et la proximité de la matière avec le secret professionnel ont cependant comme conséquence que le Conseil de l'IRE doit se montrer prudent avant de transmettre une information au Procureur du Roi ou au Procureur général, ce qui implique qu'il n'y a pas lieu de communiquer automatiquement tous les dossiers qui pourraient comporter un aspect pénal. Le Conseil de l'IRE conserve une certaine marge d'appréciation.

K. Présence et rôle d'un membre du Conseil de l'IRE lors de l'ouverture de documents scellés d'un réviseur d'entreprises (2008, p. 59)

1001. La mission du représentant de l'autorité disciplinaire consiste à examiner les pièces et à informer le juge d'instruction ou l'officier de police judiciaire quelles pièces sont, selon lui, couvertes par le secret professionnel et lesquelles ne le sont pas.

1002. Ce conseil n'est cependant pas impératif. Le pouvoir d'appréciation du juge d'instruction ou de l'officier de police judiciaire quant au fait qu'une pièce déterminée est ou non couverte par le secret professionnel est, selon la Cour de cassation, provisoire, c'est-à-dire qu'il est exercé par le juge d'instruction sous le contrôle *a posteriori* des juridictions d'instruction et de jugement ⁽⁷⁾. Les pièces couvertes par le secret professionnel peuvent être exclues des débats par le juge du fond.

⁽⁷⁾ J. VAN DROOGBROECK, « Assistance de l'IEC lors d'une perquisition et d'une saisie au cabinet d'un expert-comptable ou d'un conseil fiscal », *Accountancy & Tax*, 2005, n° 4, p. 31.

1003. Il a été demandé à la Commission juridique si le rôle consultatif précité dans le chef du membre du Conseil de l'IRE vaut également en cas d'ouverture de documents scellés d'un réviseur d'entreprises. La Commission juridique est d'avis que le paragraphe précité « *La mission du représentant (...) juridictions d'instruction et de jugement* » vaut également dans le cadre du rôle du membre du Conseil présent lors de l'apposition des scellés et de l'ouverture de tous les dossiers d'un confrère en général et de ses fichiers informatiques en particulier, couverts par le secret professionnel.

1004. Le Conseil de l'IRE, sur proposition de la Commission juridique, est, en effet, d'avis que les documents pouvant être saisis chez le client, peuvent également être saisis chez un réviseur d'entreprises et ne sont dès lors pas couverts par le secret professionnel dudit réviseur d'entreprises.

1005. Enfin, le Conseil de l'IRE souhaite préciser que le représentant du Conseil de l'IRE ne peut faire acter dans le procès-verbal que les observations relatives à d'éventuelles erreurs ou lacunes ayant trait à sa propre intervention.

L. Secret professionnel du réviseur d'entreprises et contacts avec les experts désignés par le tribunal (2008, p. 60)

1006. Un réviseur d'entreprises demande à la Commission juridique s'il peut fournir des informations aux experts désignés par la Cour d'appel, compte tenu du secret professionnel auquel il est tenu en sa qualité de réviseur d'entreprises.

1007. Le Conseil de l'IRE, sur proposition de la Commission juridique, est d'avis que le secret professionnel du réviseur d'entreprises n'autorise nullement le commissaire à fournir des informations aux experts désignés par un tribunal.

1008. Le commissaire ne peut dès lors fournir des réponses aux questions qui lui sont posées par les experts, même lorsqu'il en a reçu l'autorisation écrite de la part de son client. Par client il faut entendre l'organe ou la personne compétente pour représenter la société.

1009. Le Conseil de l'IRE attire l'attention sur le fait que le commissaire est, par contre, autorisé à confirmer oralement, en présence du client, notamment l'organe de gestion ou son préposé, les informations divulguées par l'organe de gestion, à condition de l'accord écrit de l'entreprise concernant le système de confirmations d'informations par le commissaire, conformément à l'article 79, § 1^{er}, a) de la loi coordonnée de 1953.

1010. Dans cette mesure, le Conseil de l'IRE amende sa position antérieure relative aux communications aux experts dans le cadre du secret professionnel, qui a été publiée dans le *Rapport annuel*, 1992, p. 32-33.

M. Secret professionnel du réviseur d'entreprises et la déclaration de soupçon à la CTIF (2011) ⁽⁸⁾.

1. Contexte

1011. La Commission juridique a pris connaissance des deux questions suivantes venant de la Commission Contrôle de qualité:

- *L'IRE peut-il demander à un réviseur d'entreprises s'il a effectué une communication à la CTIF dans un dossier spécifique. Cette information tombe-t-elle sous le secret professionnel ou le réviseur d'entreprises est-il obligé de communiquer cette information à l'IRE ?*
- *Lorsqu'un rapporteur de la Commission Contrôle de qualité prend connaissance, à l'occasion de l'examen d'un dossier de contrôle de qualité, d'informations qui doivent être communiquées à la CTIF, (i) qui doit écrire à la CTIF (ii) en quelle qualité et (iii) sur quel papier à en-tête ?*

2. Principe et conclusion

1012. En réponse à la première question, sur proposition de la Commission juridique, le Conseil de l'IRE, prenant en considération l'article 30, § 2 de la loi du 11 janvier 1993 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme, qui stipule que l'interdiction de porter à la connaissance du client ou de personnes tierces que des informations ont été transmises à la CTIF ne s'applique pas à la divulgation aux autorités compétentes visées à l'article 39 de la même loi – en l'occurrence l'IRE –, est d'avis que l'IRE a le droit de demander à un réviseur d'entreprises s'il a effectué une communication à la CTIF dans un dossier spécifique, et que ce dernier doit répondre à cette question et le cas échéant documenter sa réponse.

1013. En ce qui concerne la deuxième question, sur proposition de la Commission juridique, le Conseil de l'IRE, prenant en considération l'article 31 de la loi précitée, qui stipule que les autorités de contrôle visées à l'article 39 – en l'occurrence l'IRE – qui constatent au cours des inspections qu'elles effectuent auprès des organismes et des personnes qui relèvent de leur compétence, ou de toute autre manière, des faits susceptibles d'être liés au blanchiment de capitaux ou au financement du terrorisme, sont tenues d'en informer immédiatement par écrit ou par voie électronique la CTIF, le commentaire formulé à propos du même article 31 dans un autre article publié sur le site de la CTIF, qui indique que l'obligation de déclaration de l'IRE demeurera généralement subsidiaire par rapport à celle du réviseur d'entreprises, qui fait l'objet d'un contrôle de qualité, est d'avis que l'IRE est dispensé de déclarer à nouveau une opération suspecte à la CTIF lorsque l'IRE constate que le réviseur d'entreprises a lui-même procédé à la communication des informations à la CTIF.

1014. Par contre, lorsque le réviseur d'entreprises refuse, pour quelque raison que ce soit, de communiquer à la CTIF les informations requises concernant l'opération

⁽⁸⁾ www.ibr-ire.be/ft/reglementation/doctrine/avis/Pages/Avis-2011-4-Secret-professionnel-du-reviseur-dentreprises-et-la-declaration-de-soupcon-a-la-CT.aspx.

suspecte ou les faits suspects, l'IRE est tenu d'y procéder lui-même. Cette obligation s'applique également lorsque l'IRE a connaissance de faits susceptibles d'être liés au blanchiment de capitaux ou au financement du terrorisme sans que le réviseur contrôlé n'en ait lui aussi connaissance.

3.2.4. Honoraires

A. Mention des honoraires complémentaires dans le rapport annuel (2000, p. 221)

1015. A la suite de l'étude réalisée par le service d'études de l'IRE concernant la mention des honoraires complémentaires dans les rapports de gestion des sociétés cotées belges, la Commission juridique souhaite apporter des précisions sur la portée de l'article 134 du Code des sociétés (ancien art. 64^{ter} Lois Soc.). Cet article est formulé comme suit:

« § 1^{er}. Pour l'application du présent article, on entend par:

- a) «*personne liée au commissaire*»: toute personne avec laquelle le commissaire a conclu un contrat de travail, avec laquelle il se trouve, sous l'angle professionnel, dans les liens de collaboration ainsi que toute société ou personne liée au commissaire visée à l'article 11.
- b) «*mandat assimilé*»: un mandat exercé dans une société de droit étranger similaire à celui de commissaire dans une société belge.

§ 2. Les émoluments des commissaires sont établis au début de leur mandat par l'assemblée générale. Ces émoluments consistent en une somme fixe garantissant le respect des normes de révision établies par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises. Ils ne peuvent être modifiés que du consentement des parties. Ils sont mentionnés en annexe aux comptes annuels.

§ 3. Les montants des émoluments liés aux prestations exceptionnelles ou aux missions particulières accomplies au sein de la société dont le commissaire contrôle les comptes annuels, visée à l'article 142, par le commissaire d'une part, et par une personne liée au commissaire d'autre part, sont mentionnés en annexe aux comptes annuels, selon les catégories suivantes:

- 1° autres missions d'attestation,
- 2° missions de conseils fiscaux, et
- 3° autres missions extérieures à la mission révisoriale.

§ 4. Le montant des émoluments du commissaire visés au paragraphe 2 d'une part, et le montant des émoluments afférents aux mandats de commissaire ou aux mandats assimilés exercés par une personne liée au commissaire d'autre part, au sein d'une société belge soumise au contrôle légal de ses comptes consolidés, visée à l'article 146, et au sein des filiales de cette dernière, sont mentionnés:

- a) *en annexe aux comptes consolidés, ou à défaut de comptes consolidés, en annexe aux comptes annuels de la société qui fait usage de l'exemption prévue à l'article 113 de ce Code, sauf si cette société est filiale d'une société belge qui fait usage de l'exemption précitée,*
- b) *ainsi qu'en annexe aux comptes annuels de la société qui est dispensée d'établir des comptes consolidés en vertu de l'article 112, sauf si cette société est filiale d'une société belge.*

§ 5. *Les montants des émoluments liés aux prestations exceptionnelles ou aux missions particulières accomplies au sein d'une société belge soumise au contrôle légal de ses comptes consolidés, visée à l'article 146, et des filiales de cette dernière, par le commissaire d'une part, et par une personne liée au commissaire d'autre part, sont mentionnés selon les catégories suivantes:*

- 1° *autres missions d'attestation*
- 2° *missions de conseil fiscaux, et*
- 3° *autres missions extérieures à la mission révisoriale*

- a) *en annexe aux comptes consolidés, ou, à défaut de comptes consolidés, en annexe aux comptes annuels de la société qui fait usage de l'exemption prévue à l'article 113, sauf si cette société est filiale d'une société belge qui fait usage de l'exemption précitée,*
- b) *ainsi qu'en annexe aux comptes annuels de la société qui est dispensée d'établir des comptes consolidés en vertu de l'article 112, sauf si cette société est filiale d'une société belge.*

§ 6. *Les émoluments du commissaire visés au paragraphe 2 ne peuvent être ni déterminés, ni influencés par la fourniture de services complémentaires à la société dont il contrôle les comptes annuels, visée à l'article 142, ou d'une société belge soumise au contrôle légal de ses comptes consolidés, visée à l'article 146. En dehors de ces émoluments, les commissaires ne peuvent recevoir aucun avantage de la société, sous quelque forme que ce soit. La société ne peut leur consentir des prêts ou avances, ni donner ou constituer des garanties à leur profit. ».*

1016. D'un point de vue juridique, les questions suivantes peuvent être posées en ce qui concerne la portée de l'article 134 du Code des sociétés:

- 1) a. L'article 134 du Code des sociétés est-il applicable uniquement aux rapports de gestion relatifs aux comptes statutaires ou est-il également applicable aux rapports de gestion consolidés?
- b. Dans la mesure où l'article 134 du Code des sociétés est applicable aux comptes consolidés, quel fut l'objectif poursuivi par le législateur en 1985 en matière d'informations communiquées au travers du rapport consolidé de gestion?

c. Dans la mesure où l'article 134 du Code des sociétés est applicable aux comptes consolidés, quels sont les honoraires complémentaires à mentionner dans le rapport de gestion consolidé?

L'obligation porte-t-elle sur la mention d'honoraires complémentaires pour des prestations demandées par la société consolidante ou porte-t-elle sur la mention de tous les honoraires complémentaires perçus par :

- les commissaires des différentes entités comprises dans la consolidation ayant des liens avec le commissaire de la société consolidante au sens du § 5 de l'article 134 du Code des sociétés ?
- les personnes avec lesquelles les différents commissaires de l'ensemble consolidé visés ci-avant ont conclu un contrat de travail ou avec lesquelles ils se trouvent, sous l'angle professionnel, dans des liens de collaboration, d'une fonction, d'un mandat ou d'une mission (au sens de l'art. 134, § 5 C. Soc.) ?

- 2) Depuis la loi du 13 avril 1995, certaines sociétés ne sont plus tenues de publier leur rapport de gestion. Ces sociétés doivent-elles mentionner les honoraires complémentaires visés à l'article 134, §§ 3 et 5? Dans l'affirmative, dans quel document ?
- 3) D'une manière générale, on peut également s'interroger sur la portée effective de l'article 134 du Code des sociétés en matière d'honoraires complémentaires perçus. Etant donné que la mission de contrôle légal des comptes est un contrat signé entre l'assemblée générale des actionnaires et le réviseur d'entreprises, les honoraires complémentaires doivent-ils être considérés comme étant la différence entre les honoraires perçus et les honoraires fixés par l'assemblée générale?
- 4) Peut-on considérer qu'il existe un seuil de matérialité en matière de mention d'honoraires complémentaires dans le rapport de gestion ou faut-il mentionner les honoraires complémentaires visés à l'article 134 dans toutes les circonstances?

Dans le cadre de la procédure de confirmation, certains réviseurs d'entreprises précisent dans certains cas que des honoraires complémentaires ont été perçus mais qu'étant donné leur faible importance relative, ceux-ci n'ont pas fait l'objet d'une mention dans le rapport de gestion. L'exemple le plus fréquent est la perception d'honoraires dans le cadre des missions Val-I-Pac.

1017. La Commission juridique a adopté la position suivante :

- 1) L'article 134 du Code des sociétés s'applique tant au rapport de gestion relatif aux comptes annuels statutaires qu'au rapport de gestion consolidé.

L'article 134 est en effet repris dans le chapitre I^{er} « *Dispositions générales en matière de contrôle* » du titre VII « *Contrôle des comptes annuels et des comptes consolidés* ». Ce chapitre I^{er} général s'applique expressément tant aux comptes annuels qu'aux comptes consolidés. En d'autres termes, s'il existe des honoraires complémentaires, ceux-ci doivent être mentionnés dans les deux rapports de gestion. Les informations relatives aux honoraires complémentaires des commissaires seront donc reprises de la même manière dans le rapport de gestion consolidé et dans le rapport de gestion relatif aux comptes annuels statutaires. Ce n'est que dans l'hypothèse où le contrôle des comptes consolidés est effectué par un réviseur d'entreprises qui n'exerce pas la

fonction de commissaire dans la société consolidante, que la mention des honoraires dans le rapport de gestion ne sera pas identique (*cf.* l'art. 146, dernier alinéa C. Soc.).

D'après la Commission juridique, pareille approche « consolidée » des honoraires est motivée par un souci de transparence. Il convient d'attirer l'attention sur le fait que ne doivent être mentionnés dans le rapport de gestion consolidé que les honoraires complémentaires payés par l'entité consolidante qui a désigné le commissaire, et pour autant que cette société consolidante soit soumise au Code des sociétés belge.

Ceci peut être illustré à l'aide des deux exemples suivants :

- La mention dans le rapport de gestion consolidé n'est, par exemple, pas requise à l'égard d'une société-mère américaine qui consolide et verse des honoraires complémentaires au commissaire, étant donné que cette entité n'entre pas dans le champ d'application de la législation belge sur les sociétés.
- Dans le cadre de la consolidation, l'obligation de mentionner les honoraires complémentaires dans le rapport annuel ne concerne que les honoraires complémentaires versés par la société-mère et non ceux versés par la filiale.

L'obligation de mentionner des honoraires complémentaires dans le rapport de gestion ne s'applique pas pour les sociétés qualifiées de petites sociétés, étant donné que celles-ci ne doivent pas rédiger de rapport de gestion.

D'après la Commission juridique, dans ce cas il n'est pas requis que les honoraires complémentaires soient mentionnés dans un autre document, comme par exemple dans les commentaires des comptes annuels, en l'absence de disposition expresse dans l'article 134 du Code des sociétés. C'est par contre le cas, par exemple, en ce qui concerne l'obligation pour l'organe de gestion de faire rapport sur l'application des règles d'évaluation en cas de pertes (*cf.* l'art. 96, § 1^{er}, 6° C. Soc.): dans cette hypothèse, l'article 94 du Code des sociétés prévoit expressément que les petites sociétés doivent reprendre cette mention dans le commentaire des comptes annuels.

- 2) La Commission juridique souligne à nouveau l'importance d'appliquer strictement le prescrit de l'article 134 du Code des sociétés, eu égard au fait que les membres de l'organe de gestion et les commissaires qui ne respectent pas cet article sont susceptibles de sanctions pénales (*cf.* l'art. 170, 1° C. Soc.).
- 3) L'assemblée générale doit décider les émoluments du commissaire. Concrètement, il en résulte que tous les honoraires complémentaires qui seraient payés au commissaire par la société (jusqu'au moment de l'établissement du rapport de gestion) et qui n'ont pas été décidés par l'assemblée générale doivent être mentionnés.
- 4) L'article 134 du Code des sociétés ne contient pas de principe de matérialité : tous les honoraires complémentaires, même les plus réduits, tombent sous le champ d'application de l'article 134 du Code des sociétés.

B. Délai de prescription de l'action en paiement des honoraires du réviseur d'entreprises (2001, p. 242)

1018. Un réviseur d'entreprises interroge la Commission juridique sur le délai par lequel se prescrit l'action en paiement des honoraires du réviseur d'entreprises.

1019. La Commission juridique est d'avis que l'action en paiement des honoraires du réviseur d'entreprises se prescrit au terme de dix ans.

1020. L'article 2262 du Code civil stipule en effet que toutes les actions personnelles (*cf.* action en paiement) sont prescrites à terme de dix ans.

1021. Cependant, en vertu de l'article 2276*ter*, § 2 du Code civil, l'action des experts en paiement de leurs frais et honoraires se prescrit à terme de cinq ans. Or, un tribunal peut désigner un réviseur d'entreprises en qualité d'expert, à la demande, par exemple, d'une minorité d'actionnaires. Lorsque tel est le cas, la Commission juridique est d'avis qu'il y a lieu d'appliquer la prescription de cinq ans.

1022. Si une citation en justice, un commandement ou une saisie a été signifié à celui qu'on veut empêcher de prescrire (p. ex. le débiteur du réviseur d'entreprises) la prescription est interrompue (art. 2244 C. civ.). La simple déclaration par une partie (le réviseur d'entreprises) qu'elle réserve son droit d'intenter ultérieurement une action en justice ne constitue pas une cause d'interruption de la prescription de cette action (Cass., 5 avril 1957).

1023. L'interruption, par une citation en justice, de la prescription d'une action se prolonge jusqu'à la clôture de l'instance (Cass., 11 janvier 1957).

1024. Il y a lieu, également, de lire l'article 198, § 1^{er} du Code des sociétés qui prévoit :

« Sont prescrites par cinq ans: (...)
– toutes actions contre les (...) commissaires, (...) pour faits de leurs fonctions,
à partir de ces faits ou, s'ils ont été celés par dol, à partir de la découverte de
ces faits. ».

C. Caractère privilégié ou non des honoraires complémentaires dans une société en difficultés (2003, p. 76)

1025. La question a été soumise à la Commission juridique de savoir si les honoraires complémentaires au mandat de commissaire relatifs à des prestations réalisées dans le cadre des articles 138 et 633 du Code des sociétés dans une société qui est mise en liquidation, sont possibles, et si oui, si les créances y relatives ont un caractère privilégié. L'article 134, § 5, du Code des sociétés (amendé en 2007) stipule que :

« Les montants des émoluments liés aux prestations exceptionnelles ou aux missions particulières accomplies au sein d'une société belge soumise au contrôle légal de ses comptes consolidés, visée à l'article 146, et des filiales de cette dernière, par le commissaire d'une part, et par une personne liée au commissaire d'autre part, sont mentionnés selon les catégories suivantes :

1° autres missions d'attestation ;

2° mission de conseil fiscaux ; et

3° autres missions extérieures à la mission révisoriale. ».

1026. La Commission juridique est d'avis que les missions dans le cadre des articles 138 et 633 du Code des sociétés peuvent être des missions exceptionnelles et ceci sur la base de la théorie de l'imprévision.

1027. Selon cette théorie, les situations réglées par un contrat doivent s'entendre comme ne comprenant pas celles qui seraient considérées par la majorité des personnes raisonnables comme imprévisibles.

1028. Les missions susmentionnées ne seraient par contre pas exceptionnelles quand, au moment de la nomination du commissaire de la société, elle se trouvait déjà face à de graves difficultés financières.

1029. Les honoraires complémentaires pour travaux accomplis dans le cadre des articles 138 et 633 du Code des sociétés doivent par ailleurs être mentionnés dans le rapport de gestion.

1030. Il s'agit de créances qui n'ont en principe pas un caractère privilégié, mais qui sont dans la plupart des cas chirographaires.

3.2.5. (In)compatibilités

A. Réviseur d'entreprises, conseiller d'un actionnaire (1988, p. 137)

1031. La question a été posée à la Commission juridique de savoir si un réviseur d'entreprises pouvait, à l'occasion d'une assemblée générale, encadrer et assister un actionnaire en qualité de conseiller.

1032. Selon la Commission juridique la question doit s'étudier dans le contexte du pouvoir souverain de l'assemblée générale qui décidera quelles personnes autres que les actionnaires seront admises⁽⁹⁾. Dans ces circonstances, il convient donc que l'actionnaire fasse savoir au préalable qu'il sera accompagné et assisté par un réviseur d'entreprises lors de la prochaine assemblée générale.

⁽⁹⁾ J. RONSE e.a., "Overzicht van rechtspraak (1978-1985) Vennootschappen", *T.P.R.*, 1986/4, p. 1326, n) 332; Note sous Comm. Anvers, 6 avril 1984, *R.D.C.*, 1984, p. 645.

1033. Le réviseur d'entreprises devra en outre vérifier si les fonctions de commissaire ont été confiées à un confrère. S'il n'y a pas de commissaire, aucun problème particulier ne se pose. Il est vrai que le réviseur d'entreprises-conseiller devra tenir compte du fait que tout associé dans une société qui n'a pas de commissaire, ne peut se faire représenter, dans le cadre de son droit individuel d'investigation et de contrôle, que par un membre de l'IEC (art. 166 C. Soc. ; ancien art. 64, § 2 Lois Soc.). Lorsqu'un commissaire a été désigné, le réviseur d'entreprises-conseiller prendra préalablement contact avec son confrère. Il devra être attentif au fait que les actionnaires ne disposent plus alors d'un droit individuel d'investigation et de contrôle (art. 166 C. Soc.) et qu'*a fortiori* il en va de même pour les conseillers de ces associés qui ne sauraient jamais avoir plus de droits que les personnes qu'ils assistent.

B. Exercice successivement du mandat de commissaire et de liquidateur au sein de la même société (2003, p. 69)

1034. La question a été posée à la Commission juridique de savoir si un réviseur d'entreprises à la suite de son mandat de commissaire peut exercer celui de liquidateur dans la même société. Dans le cas présent, le commissaire souhaitait, avant d'être nommé comme liquidateur, être remplacé par l'assemblée générale comme commissaire par un autre réviseur d'entreprises.

1035. La Commission juridique a rendu l'avis suivant :

a. Liquidation et poursuite du mandat de commissaire

1036. Lors de la mise en liquidation, le mandat du commissaire ne vient pas à expiration. Cela signifie que le commissaire reste au moins en fonction jusqu'à la fin de son mandat de trois ans. C'est – et cela reste – la mission du commissaire d'effectuer le contrôle des comptes annuels chaque année (art. 142 C. Soc.) et de rédiger, à propos des comptes annuels, un rapport de révision (art. 143 C. Soc.), bien que la société soit en liquidation. La législation ne prévoit pas que le liquidateur doive soumettre, « à l'approbation » de l'assemblée générale des actionnaires, les comptes annuels contrôlés par le commissaire.

1037. Lorsque la durée du mandat est expirée et que la liquidation n'est pas encore terminée à ce moment, l'assemblée générale des actionnaires doit décider entre les alternatives suivantes : soit le mandat du commissaire est renouvelé, soit un nouveau commissaire est désigné, soit aucun commissaire n'est désigné si la société ne répond plus aux critères requérant la désignation d'un commissaire.

1038. Conformément à l'article 135 du Code des sociétés, le commissaire ne peut être révoqué au cours de son mandat, sous peine de dommages et intérêts, que pour des justes motifs par l'assemblée générale. Par contre, il peut démissionner en cours de mandat lors d'une assemblée générale et après lui avoir fait rapport par écrit sur les raisons de sa démission.

b. Indépendance du commissaire

1039. L'article 133, § 3 du Code des sociétés précise que : « *Jusqu'au terme d'une période de deux années prenant cours à la date de cessation de leurs fonctions de commissaires, ils ne peuvent accepter un mandat d'administrateur, de gérant ou toute autre fonction auprès de la société qui est soumise à leur contrôle, ni auprès d'une société ou personne liée au sens de l'article 11.* ».

1040. La Commission juridique est d'avis que, par les termes « *mandat d'administrateur, de gérant ou tout autre fonction* », le législateur a voulu interdire quelque fonction que ce soit au sein de la société contrôlée ou des sociétés ou personnes liées ; en d'autres mots, il a voulu instaurer une interdiction d'une portée très large.

1041. En outre, la mise en liquidation entraîne de plein droit la fin du mandat des administrateurs et gérants. La gestion et la représentation de la société sont à partir de la mise en liquidation confiées à un ou plusieurs liquidateurs. Le mandat de liquidateur est, dès lors, sous ce regard, à rapprocher de celui d'administrateur ou de gérant.

c. Conclusion

1042. De ce qu'il précède, la Commission juridique estime que l'exercice, successivement, par un réviseur d'entreprises du mandat de commissaire et du mandat de liquidateur dans la même société, est contraire aux dispositions du nouvel article 133, § 3 (*cooling-off period*) du Code des sociétés.

C. Compatibilité avec le Code des sociétés d'un mandat de commissaire pour une durée de six ans auprès d'une entreprise publique (2004, p. 115)

1043. Le Conseil de l'IRE a constaté que, dans une entreprise publique autonome, un commissaire a été désigné pour une période de six ans.

1044. Les statuts de l'entreprise publique autonome en question stipule : « *De controle op de financiële toestand, op de jaarrekening en op de regelmatigheid, vanuit het oogpunt van de wet en deze statuten, van de verrichtingen weer te geven in de jaarrekening, wordt opgedragen aan een college van commissarissen dat uit vier leden bestaat en beraadslaagt volgens de gewone regels van de beraadslagende vergaderingen. Zij voeren de titel van commissaris en worden benoemd voor een hernieuwbare termijn van zes jaar. Het Rekenhof benoemt twee commissarissen onder zijn leden. De twee andere commissarissen worden door de algemene vergadering benoemd onder de leden, natuurlijke of rechtspersonen, van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren. De algemene vergadering bepaalt de vergoeding van de commissarissen.* ».

1045. Cette disposition concorde avec le délai de six ans que l'on retrouve à l'article 25, § 4 de la loi du 21 mars 1991 portant réformes de certaines entreprises publiques économiques, qui stipule que : « *Les commissaires sont nommés pour un terme renouvelable de (au maximum) six ans. (La durée du mandat doit, le cas échéant, être précisée dans les statuts de l'entreprise publique concernée.) Sous peine de dommages-intérêts, ils ne peuvent être révoqués en cours de mandat que pour juste motif. Un commissaire ne peut, sans motifs personnels graves, démissionner de ses fonctions qu'à l'occasion du dépôt de son rapport sur les comptes annuels et après avoir fait un rapport par écrit sur les raisons de sa démission au ministre dont relève l'entreprise publique et, le cas échéant, à l'assemblée générale.* ».

1046. L'article 51 de la loi-programme du 9 juillet 2004 a modifié l'article en ajoutant le mot « au maximum » entre les mots « un terme renouvelable de » et « six ans ». La question se pose de savoir si ce terme de six ans du mandat du commissaire n'est pas contraire à l'article 135 du Code des sociétés qui prescrit une durée de trois ans.

1047. L'article 1012, § 2 du Code des sociétés stipule que : « *Si, au sein d'une personne morale de droit public, un collège des commissaires est créé comprenant des membres désignés en leur qualité de réviseur d'entreprises et des membres qui ne sont pas désignés en cette qualité, les dispositions du présent code, relatives aux commissaires, s'appliquent, nonobstant toute clause contraire des statuts, aux commissaires désignés en leur qualité de réviseur d'entreprises ; ceux-ci établissent un rapport distinct. Ces dispositions ne s'appliquent pas aux autres commissaires sauf si les statuts le prévoient expressément.* ».

1048. Etant donné que les statuts de l'entreprise publique autonome en question prescrivent que les commissaires sont nommés pour un terme renouvelable de (maximum) six ans, l'article 135, paragraphe 1^{er} du Code des sociétés ne s'applique pas aux commissaires qui sont membres de la Cour des comptes. Selon le Conseil de l'IRE, sur proposition de la Commission juridique, les commissaires qui sont membres de la Cour des comptes peuvent être nommés pour une période de six ans.

1049. L'article 135, paragraphe 1^{er} s'applique bel et bien aux commissaires qui sont nommés en leur qualité de réviseur d'entreprises. Le Conseil de l'IRE est d'avis que les réviseurs d'entreprises, membres du collège de commissaires, doivent être nommés pour une durée de trois ans. Dans le cas présent, le Conseil de l'IRE est d'avis, qu'en ce qui concerne la nomination des réviseurs d'entreprises, une solution peut être le renouvellement de la nomination à l'expiration de trois ans.

D. Mandat de liquidateur dans une ASBL (2004, p. 52)

1050. Un réviseur d'entreprises souhaite savoir si un réviseur d'entreprises peut accepter le mandat de liquidateur d'un fonds de solidarité sous forme d'ASBL alors même qu'il a exercé la fonction de commissaire auprès de cette même ASBL.

1051. Quant aux dispositions applicables à une société commerciale, la Commission juridique a décidé dans son avis tel que repris dans le *Rapport annuel*, 2003 (p. 69-70)

que l'exercice, successivement par un réviseur d'entreprises du mandat de commissaire et du mandat de liquidateur dans la même société, est contraire aux dispositions de l'article 133, § 3 (*cooling-off period*) du Code des sociétés.

1052. La loi-programme du 9 juillet 2004 rend l'article 133 du Code des sociétés applicable aux ASBL qui ont nommé un commissaire.

1053. En conclusion, l'exercice successivement par un réviseur d'entreprises du mandat de commissaire et du mandat de liquidateur dans la même ASBL, est contraire aux dispositions de l'article 133, § 3 du Code des sociétés.

E. Possibilité pour un réviseur d'entreprises d'accepter la qualité de membre du conseil de surveillance d'une société européenne à structure duale (2005, p. 69)

1054. Un réviseur d'entreprises souhaite l'avis de la Commission juridique quant à savoir si un réviseur d'entreprises peut faire partie d'un conseil de surveillance créé au sein d'une société européenne à structure duale et, en l'occurrence, d'un comité d'audit institué au sein de ce conseil de surveillance.

1055. Le réviseur d'entreprises en question n'est pas commissaire dans la société européenne et ne l'a pas été non plus au cours des deux années précédentes. Selon le réviseur d'entreprises qui pose la question, il semble qu'une réponse positive doit être apportée du fait que la loi du 22 juillet 1953 ne prévoit une incompatibilité qu'avec la fonction d'administrateur (art. 13, § 2, *b*) ; ancien art. 7*bis*) et que dans une société européenne à structure duale, c'est le conseil de direction qui est légalement investi des compétences du conseil d'administration.

1056. L'article 912 du Code des sociétés stipule que : « *Le conseil de surveillance forme un collège. Il élit en son sein un président. Le conseil de surveillance contrôle la gestion assurée par le conseil de direction.*

Il ne peut pas exercer lui-même le pouvoir de gestion, ni représenter la société à l'égard des tiers. Toutefois, il représente la société dans les litiges entre elle et les membres du conseil de direction ou l'un d'eux. »

1057. D'un point de vue légistique, la Commission juridique est d'avis que le réviseur d'entreprises est autorisé à être membre dudit comité, étant donné que cette hypothèse n'est pas expressément visée par l'article 13 de la loi du 22 juillet 1953 et que dès lors, l'interdiction faite par l'article susmentionné ne doit pas être interprétée de manière extensive.

1058. Le conseil de surveillance contrôle en effet le conseil de direction et n'exerce dès lors pas de tâches de gestion. Sur proposition de la Commission juridique, le Conseil de l'IRE se range à l'idée que ce qui n'est pas expressément interdit par la loi est autorisé.

1059. Une étude comparative du droit en vigueur en Allemagne, aux Pays-Bas et en France montre d'ailleurs qu'en Allemagne, le *Wirtschaftsprüfer* peut siéger dans les organes de surveillance. Aux Pays-Bas, cela n'est pas admis pour l'*accountant*, sauf cas

exceptionnels. En France, cela ne serait pas autorisé pour un *commissaire aux comptes*, mais en fonction d'un raisonnement *a contrario* qui n'est guère convaincant.

1060. Le Conseil de l'IRE conclut que le réviseur d'entreprises peut être membre du conseil de surveillance d'une société européenne à structure duale, sauf lorsque les statuts s'écartent de la formulation des compétences reprise dans le Code des sociétés et qu'ils modifient à ce point les rapports entre les organes de la société que les membres du conseil de surveillance peuvent être considérés comme des administrateurs de fait.

1061. Il découle de ce qui précède qu'un réviseur d'entreprises ne peut être membre du conseil de surveillance d'une société européenne que si ledit conseil de surveillance n'exerce qu'une surveillance et ne pose pas d'actes de gestion.

F. Possibilité pour un réviseur d'entreprises de siéger au sein d'un comité consultatif d'une fondation étrangère (2005, p. 70)

1062. Un réviseur d'entreprises souhaite savoir si, en tant que réviseur d'entreprises, il peut siéger au sein du comité consultatif d'une fondation étrangère, à la demande d'une personne auprès de laquelle il n'exerce pas la fonction de commissaire mais qui a des fonds dans cette fondation étrangère.

1063. La Commission juridique rappelle le point de vue du Conseil de l'IRE concernant le fait pour un réviseur d'entreprises d'être membre du conseil d'administration d'une ASBL. Le Conseil de l'IRE estime qu'un réviseur d'entreprises peut être *administrateur* d'une ASBL à condition que l'objet de l'ASBL ne consiste pas en une activité commerciale ou d'entreprise (IRE, *Rapp. annuel*, 2004, p. 51-52).

1064. Etant donné le peu d'informations disponibles concernant l'objet, la composition et les compétences du comité consultatif évoqué, le Conseil de l'IRE, sur proposition de la Commission juridique, part de l'hypothèse que la gestion de fonds par la fondation étrangère constitue une activité commerciale. Dans cette hypothèse, un réviseur d'entreprises ne sera autorisé à être *membre* du comité consultatif qu'à la condition que ce comité ne pose pas d'actes de gestion.

G. Compatibilité du mandat d'administrateur provisoire attribué par la CBFA/OCM avec la profession de réviseur d'entreprises (2005, p. 74)

1065. Un réviseur d'entreprises pose la question à la Commission juridique de savoir si le mandat d'administrateur provisoire attribué par la CBFA/OCM est compatible avec la profession de réviseur d'entreprises.

1066. La Commission juridique rappelle l'avis du Conseil de l'IRE publié dans le *Rapport annuel*, 1998 (p. 46-47) selon lequel il n'est pas interdit que l'Office de Contrôle des Assurances (OCA) puisse faire appel à un réviseur d'entreprises pour lui attribuer un mandat spécifique d'administrateur.

1067. La question est de savoir si ceci peut être étendu à la fonction d'administrateur provisoire attribué par la Commission bancaire, financière et des assurances (CBFA) (maintenant BNB/FSMA) ou l'Office de Contrôle des Mutualités (OCM).

1068. Selon l'avis du Conseil de l'IRE, sur proposition de la Commission juridique, le mandat d'administrateur provisoire ne doit pas être assimilé à celui d'administrateur d'une société commerciale et ne tombe dès lors pas sous l'interdiction de l'article 13, § 2, b) (ancien art. 7bis, 2°) de la loi du 22 juillet 1953. La Commission juridique apporte ci-dessous les arguments suivants :

1. les restrictions aux droits économiques au sens de l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme (CEDH) doivent être interprétées de manière restrictive ;
2. concernant le dépôt et la communication des extraits d'actes relatifs à la nomination et la fin du mandat, l'article 74, 2° du Code des sociétés fait une distinction entre a) *des personnes autorisées à administrer et à engager la société* et (...) d) *des administrateurs provisoires*;
3. au niveau de la terminologie, l'on parle en néerlandais de « *voorlopig bewindvoerder* » et non pas de « *voorlopig bestuurder* » (ceci au contraire du français « *administrateur provisoire* »).

1069. Le Conseil de l'IRE conclut qu'il n'existe pas d'objection juridique à ce qu'un réviseur d'entreprises soit désigné en qualité d'administrateur provisoire par la FSMA ou de l'OCM.

H. Exercice de la profession par un réviseur d'entreprises sous contrat d'emploi à titre principal bénéficiant à titre accessoire d'un statut d'indépendant (2006, p. 78)

1070. Un réviseur d'entreprises souhaite savoir si, en exerçant la profession de réviseur d'entreprises sous contrat d'emploi, il peut également l'exercer à titre accessoire en qualité d'indépendant.

1071. Sur proposition de la Commission juridique, le Conseil de l'IRE est d'avis que pour donner une réponse à cette question, une distinction doit être faite entre, d'une part, le cadre légal, et d'autre part, le cadre déontologique.

1072. D'un point de vue légal, un réviseur d'entreprises, en combinant ses activités sous contrat de travail et des activités accessoires en qualité d'indépendant, portera atteinte à la bonne exécution de son contrat de travail conformément à l'article 17 de la loi du 3 juillet 1978 relative aux contrats de travail. En outre, la plupart des contrats de travail prévoient une clause de non concurrence.

1073. Sur le plan déontologique, il n'existe, à l'heure actuelle, aucune interdiction d'exercer la profession de réviseur d'entreprises en partie sous contrat de travail dans une société de révision et en partie en qualité d'indépendant. La Commission juridique fait toutefois remarquer que cela dépend de la nature des travaux qui seront effectivement exécutés par le réviseur d'entreprises en qualité d'indépendant au titre d'activité accessoire.

1074. Ainsi, la Commission juridique estime que le but n'est pas que le réviseur d'entreprises en exerçant une profession accessoire en qualité d'indépendant, contourne l'application à la société de révision des règles d'indépendance, telles que reprises aux articles 133 et 134 du Code des sociétés.

1075. En guise de conclusion, le Conseil de l'IRE estime qu'à l'heure actuelle il n'existe pas de nette interdiction légale ou déontologique mais il déconseille fortement ces pratiques.

I. Limitation ou non aux compétences du Conseil de l'IRE en matière de pouvoir d'injonction et de renvoi en discipline pour des mêmes faits reprochés à un réviseur d'entreprises (2006, p. 78)

1076. Il est demandé à la Commission juridique d'examiner les restrictions du Conseil de l'IRE en matière de pouvoir d'injonction et de renvoi devant les instances disciplinaires pour les mêmes faits reprochés à un réviseur d'entreprises. Il faudrait, en particulier, examiner dans quelle mesure l'article 36 (ancien art. 18^{quater}) de la loi du 22 juillet 1953 constitue une obligation pour le Conseil de l'IRE ou bien si le Conseil de l'IRE dispose d'un pouvoir d'appréciation en la matière. En outre, la question peut être posée de savoir si le réviseur d'entreprises concerné doit être entendu préalablement à l'injonction et quelles sont les possibilités d'appel dont dispose le réviseur d'entreprises. Il faut également préciser si une injonction peut être suivie d'un renvoi en discipline pour les mêmes faits, ou le contraire.

1077. L'article 36, § 1^{er}, alinéa 1^{er} de la loi du 22 juillet 1953 est libellé comme suit :

« Si le Conseil a connaissance du fait qu'un réviseur d'entreprises a un comportement contraire aux obligations décrites à l'article 14, § 3, ou s'il ne donne pas une suite appropriée aux dispositions visées aux articles 32, § 2 ou 33, § 5, il peut, d'initiative, ou à la demande de la Chambre de renvoi et de mise en état, lui enjoindre de mettre un terme à la situation contestée endéans un délai et de la manière qu'il détermine. »

1078. De la formulation « *Si le Conseil a connaissance du (...), il peut (...), lui enjoindre de (...)* », la Commission juridique déduit que le Conseil de l'IRE a un *devoir* d'injonction et non un droit d'enjoindre au réviseur d'entreprises de se conformer au prescrit endéans un délai fixé.

1079. Quant à la question de savoir si le réviseur d'entreprises qui est l'objet d'une injonction est entendu préalablement, la Commission juridique précise que le réviseur d'entreprises est toujours entendu préalablement par la Commission de surveillance de l'IRE ou peut faire valoir ses observations par écrit en vertu de la délégation de pouvoir par le Conseil de l'IRE à ladite Commission, sauf urgence ou en cas d'absence totale de quelconque doute que le réviseur d'entreprises concerné ait créé la situation contestée.

1080. Le fait que le réviseur d'entreprises, qui est l'objet d'une injonction, est entendu préalablement, lui enlève un argument à faire valoir au cas où il interjetterait appel. Dès que l'affaire est renvoyée devant la Commission de discipline, le réviseur d'entreprises concerné dispose néanmoins des possibilités d'appel prévues par la procédure disciplinaire.

1081. Etant donné qu'une décision d'injonction de la part du Conseil de l'IRE est une décision d'une autorité administrative ⁽¹⁰⁾, le réviseur d'entreprises concerné a, d'un point de vue juridique, la possibilité d'introduire auprès du Conseil d'Etat un recours en annulation contre la décision d'injonction.

1082. Le Conseil de l'IRE estime enfin qu'il convient également de renvoyer à la décision de la Commission d'appel ⁽¹¹⁾ qui a confirmé que le non-respect d'une injonction du Conseil de l'IRE dans le délai imparti peut justifier, conformément à l'article 36, § 3 de la loi du 22 juillet 1953, une sanction disciplinaire distincte de l'infraction constatée quant au fond.

J. Représentation dans une société par un réviseur d'entreprises muni d'une procuration (2007, p. 84)

1083. Un réviseur d'entreprises est contacté par un actionnaire minoritaire dans une société anonyme (certaines actions appartiennent à une personne physique et d'autres à la société). Cette personne physique souhaite qu'un réviseur d'entreprises qui n'exerce pas le mandat de commissaire participe à l'assemblée générale pour l'assister. Le conseil d'administration/les actionnaires majoritaires ont déjà fait savoir qu'ils n'admettraient personne en dehors des actionnaires. Néanmoins, afin de pouvoir être présent et de pouvoir poser les questions utiles (en tant qu'assistant du client), la personne physique propose de donner procuration à un réviseur d'entreprises pour une partie de ses actions. Le réviseur d'entreprises serait donc le mandataire de la personne physique actionnaire.

1084. Les statuts de la société concernée ne contiennent aucune disposition relative au droit d'un actionnaire de donner une procuration générale ou particulière.

1085. Le réviseur d'entreprises est d'avis qu'il s'agit d'une « activité civile » de droit commun (il ne représente aucune société et en tant que mandataire d'un actionnaire, il ne fait pas partie de la direction de l'entreprise). Selon lui, toute personne peut détenir des actions, sans pour autant être commerçant.

1086. Selon la Commission juridique, une distinction doit être faite suivant que les statuts contiennent ou non une interdiction d'un actionnaire de donner une procuration générale ou particulière.

⁽¹⁰⁾ A. MAST, J. DUJARDIN, M. VAN DAMME en J. VANDE LANOTTE, *Overzicht van het Belgisch Administratief Recht*, Mechelen, Kluwer, 2006, p. 122, n° 103.

⁽¹¹⁾ Chambre francophone de la Commission d'appel, 25 septembre 2006, n° 0254/04/F, disponible sur le site internet de l'IRE; décision coulée en force de chose jugée.

1087. Si l'octroi d'une procuration n'est pas interdit dans les statuts, le Conseil de l'IRE, sur proposition de la Commission juridique, est d'avis qu'un réviseur d'entreprises peut représenter par procuration une société commerciale ou non commerciale lors d'une assemblée générale. La représentation n'est effectivement pas un acte de commerce au sens de l'article 2 du Code du commerce. Il en va autrement lorsqu'une telle représentation devient plus qu'occasionnelle.

1088. Etant donné que le réviseur d'entreprises participe de la sorte à l'assemblée générale, certains risques existent. Par exemple, une plainte pourrait être introduite contre lui au cas où les actions n'appartiendraient pas au mandant.

1089. Le Conseil de l'IRE, sur proposition de la Commission juridique, est d'avis qu'un réviseur d'entreprises peut représenter par procuration une société commerciale, une société non commerciale et une personne physique lors d'une l'assemblée générale, en tenant compte des limitations suivantes :

- la représentation ne peut pas être une activité usuelle, sinon le réviseur d'entreprises générerait un bureau d'affaires au sens de l'article 2 du Code de commerce ;
- si la représentation revêt un caractère permanent, il existe un danger que le réviseur d'entreprises soit qualifié d'« administrateur de fait ».

K. Notion de « collègue des commissaires (indépendants l'un de l'autre) » (2008, p. 77)

1090. L'article 133, § 5 du Code des sociétés prévoit que le commissaire et les personnes avec lesquelles il collabore, ne peuvent prester des services autres que les missions confiées par la loi au commissaire dans la mesure où le total des rémunérations afférentes à ces services dépasserait le montant total des émoluments visés à l'article 134, § 1^{er} du Code des sociétés.

1091. Cette disposition s'applique aux sociétés cotées telles que définies à l'article 4 et aux sociétés qui font partie d'un groupe qui est tenu d'établir et de publier des comptes annuels consolidés. Toutefois, l'article 133, § 6, alinéa 1^{er}, 3^o du Code des sociétés prévoit qu'il peut être dérogé à cette interdiction :

« si un collègue de commissaires (indépendants l'un de l'autre) a été institué au sein de la société. Dans ce cas, il est fait mention de la dérogation et de la motivation de celle-ci. ».

1092. L'article 10 de la loi du 17 décembre 2008 instituant notamment un comité d'audit dans les sociétés cotées et dans les entreprises financières (*M.B.*, 29 décembre 2008, entrée en vigueur le 8 janvier 2008) a abrogé le 3^o. La loi du 9 février 2009 réintroduit cette dérogation pour les sociétés qui en vertu de la loi ne sont pas obligés d'instituer un comité d'audit.

1093. Que faut-il entendre par « collège des commissaires (indépendants l'un de l'autre) » ?

1094. Le Conseil de l'IRE, sur proposition de la Commission juridique, estime que les commissaires au sein d'un collège ne sont pas indépendants l'un de l'autre dès lors qu'ils appartiennent au même réseau.

1095. Par ailleurs, le Conseil de l'IRE est d'avis que d'autres critères doivent être pris en considération afin de pouvoir déterminer l'indépendance mutuelle des commissaires au sein d'un collège. Par exemple, le montant des émoluments respectivement attribués à chaque commissaire au sein d'un collège, voire la disproportion, permettra de déterminer s'il y a ou non un lien de dépendance entre ceux-ci.

1096. En outre, le Conseil de l'IRE est d'avis qu'il incombe en principe aux collèges mêmes de définir la répartition des émoluments entre les commissaires. Une fixation par l'assemblée générale, et *a fortiori* par le conseil d'administration, constituerait une immixtion intolérable dans la fonction de contrôle du collège, à moins qu'elle ne consiste à officialiser la répartition proposée par le collège lui-même.

1097. De même, il faut tenir compte des Normes générales de révision pour contrôler l'indépendance des commissaires au sein du collège. Le Conseil de l'IRE conclut que les cas extrêmes de disproportion peuvent constituer une fraude à la loi, ce qui entraîne la nullité de la nomination des commissaires.

1098. Le Conseil de l'IRE considère qu'il est essentiel que les réviseurs d'entreprises soient sensibles au fait que l'indépendance des commissaires au sein d'un collège soulève des problèmes de respect des Normes générales de révision (chaque membre du collège doit les respecter) et de responsabilité solidaire (chaque membre du collège est en principe responsable solidairement des fautes découlant des carences du collège).

3.2.6. Conflits d'intérêt

A. Application de l'article 523 du Code des sociétés et rapport à la plus prochaine assemblée générale (1997, p. 241)

1099. Les dispositions légales prévoient que les décisions qui donnent lieu à un conflit d'intérêts, entre la société et un de ses administrateurs doivent être décrites et motivées dans le procès-verbal et que le rapport de gestion doit reproduire ce document. Le rapport du commissaire comportera une description séparée des conséquences patrimoniales qui en résultent pour la société.

1100. On peut se demander dans quelle mesure l'ancienne obligation de faire rapport à la plus prochaine assemblée générale reste applicable, même si la loi ne le requiert

plus expressément, par exemple, si l'opération intervient en début d'exercice, à un moment où l'assemblée générale n'a pas encore délibéré sur les comptes annuels de l'exercice précédent.

1101. Selon la Commission juridique, il importe de vérifier dans quelle mesure l'opération qui engendre un conflit d'intérêts pourrait créer une infraction au Code des sociétés ou aux statuts. Dans ces circonstances, la responsabilité des administrateurs serait engagée. Les administrateurs ne verraient leur responsabilité dérogée que si aucune faute ne peut être mise à leur charge et à condition qu'ils aient dénoncé les infractions à la plus prochaine assemblée générale (art. 528, alinéa 3 C. Soc. ; ancien art. 62, alinéa 3 Lois Soc.). Le commissaire, quant à lui, doit dénoncer ces infractions au conseil d'administration et si aucune suite ne leur est réservée à la première assemblée générale après en avoir pris connaissance (art. 140 C. Soc. ; ancien art. 64*octies* Lois Soc.).

1102. L'opération faisant apparaître le conflit d'intérêts pourrait aussi être qualifié d'évènement important survenu après la clôture de l'exercice et, dans ce cas, l'organe d'administration devrait aussi mentionner ces informations dans le rapport de gestion transmis à l'assemblée générale (art. 96 C. Soc. ; ancien art. 77, alinéa 3 Lois Soc.).

1103. Hormis le cas d'une infraction ou d'un évènement important après clôture, on pourrait attendre pour communiquer l'information jusqu'à l'assemblée générale appelée à délibérer des comptes de l'exercice au cours duquel le conflit d'intérêts s'est produit.

B. Application de l'article 524 du Code des sociétés concernant les conflits d'intérêts (1999, p. 214)

1104. Un réviseur d'entreprises soumet à l'avis de la Commission juridique la situation suivante : trois membres sur quatre d'un conseil d'administration sont impliqués dans une opération relevant du champ d'application de l'article 524 du Code des sociétés (ancien art. 60*bis* Lois Soc.). Comment résoudre ce problème ?

1105. Dans la mesure où les statuts le permettent, la meilleure solution serait de désigner au moins deux autres administrateurs indépendants par rapport à l'opération concernée. Dans le cas concret, cette solution est impossible du fait que les statuts ne permettent pas au conseil d'administration de procéder à une cooptation.

1106. Lorsque le conseil d'administration n'est pas compétent pour procéder à la cooptation d'un administrateur, l'assemblée générale peut y parvenir. Les administrateurs désignés par l'assemblée générale peuvent être nommés pour un temps déterminé, en fonction de l'opération à réaliser.

1107. L'assemblée générale pourrait-elle procéder à la désignation d'un mandataire *ad hoc* en vue de la réalisation de l'opération ? Cette solution est recommandée par la

Commission juridique dans un avis sur les conflits d'intérêts rendu avant la réforme de 1995. Toutefois, cette solution entraîne certaines difficultés dans le contexte de l'article 524. L'objectif poursuivi étant en effet d'éviter toute rémunération indirecte de l'actionnaire (qui sera le plus souvent l'actionnaire majoritaire), on pourrait contourner l'objectif de manière assez simple en renvoyant la décision à l'assemblée générale. La garantie offerte par la désignation de trois administrateurs indépendants, prenant leur décision sur la base d'un rapport établi par un expert externe, offre davantage de garanties que la simple désignation d'un mandataire *ad hoc*.

1108. En conclusion, la majorité de la Commission juridique estime que, en l'espèce, la seule solution possible consiste dans la désignation d'administrateurs indépendants. Si la chose ne peut se réaliser par la voie de la cooptation, il faudra passer par la convocation de l'assemblée générale. Si cette procédure n'a pas été respectée, le commissaire devrait faire des observations quant au respect du droit des sociétés dans la deuxième partie de son rapport.

C. Conflit d'intérêts: notion de conséquences patrimoniales (2001, p. 241)

1109. L'IRE a reçu une question relative à l'interprétation des termes « conséquences patrimoniales » contenus dans l'article 523, § 1^{er}, alinéa 3 du Code des sociétés qui dispose : « *Le rapport des commissaires, visé à l'article 143, doit comporter une description séparée des conséquences patrimoniales qui résultent pour la société des décisions du conseil d'administration, qui comportaient un intérêt opposé au sens de l'alinéa 1^{er}.* ».

1110. La loi prescrit clairement que le commissaire consacre, dans son rapport, un paragraphe séparé à ces conséquences patrimoniales. Compte tenu de cette terminologie (conséquences patrimoniales), il est, selon la personne qui pose la question considéré comme difficilement acceptable que le commissaire émette un rapport sur un conflit d'intérêts sans, à tout le moins, mentionner les implications chiffrées. En effet, comment évaluer l'impact sur le patrimoine sans connaître les chiffres?

1111. La Commission juridique est d'avis qu'il y a lieu de faire une interprétation logique du terme « patrimoniales » et qu'en conséquence le réviseur d'entreprises doit mentionner dans son rapport les implications chiffrées relatives au conflit d'intérêts.

D. Conflit d'intérêts en cas de quasi-apport (2007, p. 103)

1112. Dans un article de l'*Accountancy fiscaliteit* ⁽¹²⁾, les avocats Tim BAART et Lars RAEDSCHELDERS mentionnent (traduction libre) :

*« Exclusion de la procédure de conflit d'intérêts en cas de quasi-apport (...)
Dans le Rapport annuel de l'IRE de 1992 il est souligné que l'article 29quater*

⁽¹²⁾ *Accountancy fiscaliteit*, n° 35, 18 octobre 2007, p. 4-5.

des lois coordonnées sur les sociétés commerciales prévoit que l'intervention de l'assemblée générale ne concerne qu'une autorisation préalable.

D'après l'IRE, on peut dès lors se demander si, après autorisation de l'assemblée générale, il n'appartient pas à l'organe d'administration de l'entreprise de délibérer sur la décision elle-même. La Commission juridique est d'avis que la procédure de conflit d'intérêts ne peut pas être exclue sans que la loi prévoie explicitement cette exception. Elle s'écarte dès lors du point de vue énoncé dans la doctrine et selon lequel la procédure de conflit d'intérêts ne s'applique qu'aux décisions qui relèvent de la compétence du conseil d'administration ou du collège des gérants.

Etant donné que le conseil d'administration ou le collège des gérants sont légalement tenus de soumettre la décision de quasi-apport à l'assemblée générale, la loi enlève en fait à l'organe d'administration la compétence de décision en cette matière. Si l'assemblée générale rejette la proposition de quasi-apport, le conseil d'administration ou le collège des gérants ne sont, en effet, pas compétents pour autoriser tout de même un quasi-apport. La procédure de conflit d'intérêts ne sera dès lors pas d'application.

Le fait que l'IRE était, dans le passé, d'un autre avis, peut cependant aboutir au fait que les commissaires des sociétés insistent néanmoins dans la pratique sur l'application de la procédure de conflit d'intérêts. Le non-respect de cette application par la société peut éventuellement engendrer une observation dans le rapport du commissaire, voire une déclaration d'abstention.

A la lumière des différentes publications dans la doctrine parues après le Rapport annuel 1992 de l'IRE, il est peut-être recommandé que l'IRE revoie son point de vue sur la coïncidence entre la procédure de conflit d'intérêts et la procédure de quasi-apport. ».

1113. Le Conseil de l'IRE constate, sur proposition de la Commission juridique, que, conformément à l'article 447, alinéa 3 du Code des sociétés, l'opération de quasi-apport requiert l'autorisation préalable de l'assemblée générale.

1114. Le Conseil de l'IRE est d'avis que l'article 523 du Code des sociétés n'est pas d'application dans le cadre d'un quasi-apport. Le but de la procédure de conflit d'intérêts consiste, en effet, à informer l'assemblée générale.

1115. Dans le cas d'un quasi-apport, ceci est superflu étant donné que l'assemblée générale autorise préalablement le quasi-apport. Par conséquent, le Conseil de l'IRE revoit son ancien point de vue concernant la coïncidence entre la procédure de quasi-apport et la procédure de conflit d'intérêts. Ce changement de point de vue est conforme à la tendance actuelle de donner priorité à une approche pragmatique, ainsi qu'à une interprétation téléologique du droit des sociétés.

E. Interdiction de confier des mandats de commissaire en location gérance (2007, p. 91)

1116. Les instances disciplinaires ont eu à connaître d'une prévention fondée sur l'ancien article 29 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 prévoyant qu'un réviseur d'entreprises associé au sein d'un cabinet de révision est tenu d'exercer ses activités professionnelles en qualité d'associé.

1117. En l'espèce, il était reproché au réviseur d'entreprises associé au sein d'un cabinet de révision d'avoir conclu personnellement un contrat de location-gérance avec le cabinet de révision, par lequel en qualité du titulaire du mandat, il confiait leur gestion au cabinet de révision.

1118. Dans un avis du 21 septembre 2005, la Commission juridique a formellement désapprouvé qu'un titulaire d'une profession libérale loue ses mandats à un cabinet de révision considérant qu'une telle pratique présentait un caractère d'approche commerciale contraire à la profession de réviseur d'entreprises.

1119. La Commission de discipline a jugé ce comportement contraire au prescrit de l'article 29 de l'arrêté royal précité ⁽¹³⁾.

1120. La décision a fait l'objet d'un appel. L'article 29 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 a été abrogé par l'arrêté royal du 7 juin 2007 fixant le règlement d'ordre intérieur de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises.

1121. Néanmoins, dans les attendus de la décision, la Commission d'appel considère que l'exercice d'un mandat de commissaire dans le cadre d'un contrat de location gérance est contraire à la dignité du réviseur d'entreprises et est contraire à l'article 132, alinéa 1^{er} du Code des sociétés ⁽¹⁴⁾.

F. Activités qui, conformément à l'article 13, § 2, b) de la loi coordonnée de 1953, mettraient un réviseur d'entreprises dans une position d'administrateur de fait (2011) ⁽¹⁵⁾

1. Introduction

1122. Certaines activités d'un réviseur d'entreprises peuvent être cataloguées comme actes de gestion de fait.

1123. L'article 13, § 2, alinéa 1^{er}, b) de la loi coordonnée du 22 juillet 1953 prévoit relativement à la gestion des sociétés ce qui suit :

⁽¹³⁾ Chambre francophone de la Commission de discipline de l'IRE, 23 janvier 2007, n° 0331/06/F.

⁽¹⁴⁾ Tel que modifié par l'article 2 de l'arrêté royal du 25 avril 2007 (entré en vigueur le 31 août 2007).

⁽¹⁵⁾ [www.ibr-ire.be/fr/reglementation/doctrine/avis/Pages/Avis-2011-8-Activites-qui-conformement-a-larticle-13-%C2%A7-2-b\)-de-la-loi-coordonnee-de-1953-m.aspx](http://www.ibr-ire.be/fr/reglementation/doctrine/avis/Pages/Avis-2011-8-Activites-qui-conformement-a-larticle-13-%C2%A7-2-b)-de-la-loi-coordonnee-de-1953-m.aspx).

« Le réviseur d'entreprises ne peut exercer des missions de révision dans les situations suivantes :

(...)

b) exercer une activité commerciale directement ou indirectement, entre autres en qualité d'administrateur d'une société commerciale ⁽¹⁶⁾ ; n'est pas visé par cette incompatibilité l'exercice d'un mandat d'administrateur dans des sociétés civiles à forme commerciale ;

(...) ».

1124. L'avis du Conseil d'Etat analysait comme suit la disposition alors en projet :

« Conformément à l'article 13, § 2, alinéa 1^{er}, b), en projet, de la loi, il est interdit au réviseur d'entreprises d' « exercer une activité commerciale directement ou indirectement ». On n'aperçoit pas ce qu'il faut précisément entendre par exercer une activité commerciale « indirectement ». L'exception qui est faite dans la même disposition pour l'exercice du « mandat d'administrateur dans des sociétés civiles » semble indiquer que l'exercice « indirect » d'une activité commerciale ne vise pas uniquement les activités commerciales exercées par des intermédiaires ou des prête-noms, mais également l'exercice de mandats d'administrateur ou de gérant d'une société commerciale. Si telle est l'intention, mieux vaudrait la traduire expressément dans la disposition en projet. ».

1125. Ceci a été fait dans le texte finalement promulgué. L'exercice « indirect » d'une activité commerciale a toutefois été maintenu. Poser des actes en qualité d'administrateur de fait correspond notamment à l'exercice indirect d'une activité commerciale par un réviseur d'entreprises.

2. Notion d'administrateur de fait

1126. Etant donné que le législateur n'a pas défini la notion d'administrateur de fait, une personne ne pourra être qualifiée d'administrateur de fait qu'en fonction de l'appréciation du juge. Néanmoins, il est généralement admis, en doctrine, que trois conditions doivent être remplies cumulativement avant qu'il puisse être question d'administration de fait ⁽¹⁷⁾, à savoir le fait d'avoir posé, en toute autonomie et liberté, un acte positif de gestion, autrement qu'en exécution de la loi ou du contrat.

2.1. Poser un acte positif de gestion

1127. Cette condition est essentielle vu que ne rien faire ne peut aboutir à la conclusion qu'un non-administrateur soit considéré comme étant administrateur de fait. Le fait de n'avoir donné que de simples conseils ou suggestions, ou d'avoir réalisé un contrôle sans avoir pris des décisions ou signé des documents, ne peut être considéré comme étant un acte positif (Comm. Bruxelles, 20 septembre 1979, *J.T.*, 1980, p. 49 ; C. LEMPEREUR, note sous Liège, 1^{er} décembre 1969, *R.P.S.*, 1971, p. 280).

⁽¹⁶⁾ Sauf dérogation conformément à l'article 13, § 3 de la loi coordonnée de 1953.

⁽¹⁷⁾ J. TIMP, "De feitelijke bestuurder in het vennootschapsrecht", *Jur. Falc.*, 1995-96, p. 196.

1128. Le seul fait d'être présent à une réunion du conseil d'administration de la société contrôlée ne constitue pas un acte positif. En tout cas, assister à une réunion du conseil d'administration de la société contrôlée de manière occasionnelle ne pose pas de problème, contrairement à l'assistance de manière systématique.

2.2. Acte de gestion non requis par la loi ou l'exécution du contrat

1129. Par cette condition il faut entendre la prise de décisions qui déterminent la politique commerciale, industrielle, financière, *etc.* de l'entreprise. Citons, par exemple, les cas suivants : l'immixtion dans l'ouverture d'une ligne de crédit au nom de l'entreprise, la vente de biens immeubles ou la conclusion d'autres contrats.

1130. Toutefois, la qualification en tant qu'administrateur de fait peut être évitée lorsque l'immixtion dans les activités de la société se justifie par une obligation légale ou contractuelle (J. STOUFFLET, note sous Nancy, 15 décembre 1977, *J.C.P.* 1978, II, 18912) ⁽¹⁸⁾. Ainsi, dans le cas du commissaire, la convocation par lui d'une assemblée générale résulte d'un dispositif légal.

2.3. En toute autonomie et liberté

1131. La dernière condition est que l'acte de gestion doit être accompli en toute autonomie et liberté, c'est-à-dire sans soumission à l'autorité d'un quelconque organe. Il en ressort qu'un employé qui, par définition, travaille dans un rapport subordonné, ne peut, normalement, être qualifié d'administrateur de fait. Une telle qualification peut cependant être attribuée à un tiers lorsqu'il se trouverait dans une telle position dominante qu'il pourrait déterminer la politique de la société à son gré, indépendamment de tout organe de la société.

3. Analyse de quelques activités qui mettraient un réviseur d'entreprises dans une position d'administrateur de fait

3.1. Domiciliation de sociétés au cabinet d'un réviseur d'entreprises

1132. En appliquant à cette situation la doctrine concernant l'administrateur de fait, l'on peut affirmer qu'un acte positif a été posé en toute autonomie et liberté. Il existe, cependant, un doute sur le fait de savoir si une telle domiciliation constitue ou non un acte de gestion. Au départ, la domiciliation ne constitue pas un acte de gestion, mais il faut être attentif au fait que la domiciliation est le plus souvent liée à l'exécution de services qui peuvent avoir des relations directes avec la gestion (IRE, *Vademecum Tome I : Doctrine*, 2009, Anvers, Editions Standaard, p. 396).

⁽¹⁸⁾ Dans ce cas, la personne agit souvent pour le compte d'un tiers-mandant de sorte qu'il soit couvert par la quasi-immunité de l'agent d'exécution (Comm. Liège, *R.P.S.*, 1984, p. 63).

1133. Lorsque ceci serait effectivement le cas, le réviseur d'entreprises pourrait être qualifié d'administrateur de fait et il ne pourrait, sur la base de l'article 13, § 2, *b)* de la loi coordonnée de 1953, exercer cette activité de domiciliation. Le Conseil de l'IRE estime donc qu'il est préférable qu'un réviseur d'entreprises s'abstienne de toute activité de domiciliation qui susciterait une quelconque immixtion dans la gestion puisqu'il risquerait d'être qualifié en tant qu'administrateur de fait.

3.2. Participation dans une société commerciale

1134. Un réviseur d'entreprises pose un acte positif lorsqu'il acquiert une participation dans une société commerciale. S'il en devient actionnaire majoritaire, il pourrait acquérir *de facto* une position dominante qui lui permettrait de déterminer la politique de la société à son gré, indépendamment de tout organe de la société.

1135. La détention d'une participation majoritaire ne constitue cependant pas automatiquement la preuve d'une gestion de fait car ce serait en contradiction avec les principes de base de la responsabilité limitée au sein de la SA et de la SPRL. Selon la jurisprudence, un réviseur d'entreprises même associé majoritaire ne pourra dès lors être qualifié d'administrateur de fait que lorsque l'on peut démontrer qu'il intervient, directement ou indirectement, dans la gestion de la société concernée.

3.3. Dépôt des comptes annuels

1136. Si un commissaire dépose les comptes annuels à la Banque nationale de Belgique lui-même, alors que l'article 98 du Code des sociétés prévoit expressément que ceci soit fait par les administrateurs ou les gérants, le réviseur d'entreprises pose, en toute autonomie et liberté, un acte positif de gestion, autrement qu'en exécution de la loi ou du contrat de commissaire, de sorte qu'il pourrait donc être qualifié d'administrateur de fait.

4. Conclusion

1137. Après analyse juridique, le Conseil de l'IRE est d'avis que l'interdiction reprise à l'article 13, § 2, de la loi coordonnée de 1953 vise également la notion d'administrateur de fait.

1138. Par souci de favoriser la transparence des interventions révisorales, il n'entre cependant pas dans les intentions du Conseil de l'IRE d'accorder, en exécution de l'article 13, § 3, de la loi coordonnée de 1953, une dérogation au réviseur d'entreprises qui se trouverait dans une position d'administrateur de fait.

3.2.7. Nomination et fin du mandat

A. Organe de contrôle et d'administration d'une société coopérative (1988, p. 139)

1139. Un réviseur d'entreprises a demandé à la Commission juridique une précision concernant la publication de la nomination et de la démission des gérants et commissaires d'une société coopérative. Les textes légaux manquent de clarté en cette matière. La Commission juridique est arrivée aux conclusions suivantes :

- En application de l'article 74 du Code des sociétés (ancien art. 12, § 1^{er}, 3^o Lois Soc.), un extrait des actes concernant la nomination et la cessation du mandat des administrateurs, gérants et commissaires d'une SA, d'une SCA et d'une SPRL, doit être déposé au greffe et publié dans les Annexes du *Moniteur belge*.

Cette obligation ne s'applique pas à la société coopérative. Il existe toutefois d'autres obligations applicables qui résultent de l'article 69, 9^o du Code des sociétés (ancien art. 7, b/8^o Lois Soc.) (l'extrait de l'acte de constitution d'une société coopérative doit contenir la désignation des personnes autorisées à administrer et à engager la société) – et de l'article 379 du Code des sociétés (ancien art. 163 Lois Soc.) (le gérants d'une S.C. doivent déposer dans les huit jours au greffe du tribunal de commerce un extrait de l'acte constatant leur pouvoir et portant leur signature). Il n'est dès lors pas requis de déposer ou de publier la cessation de la gérance. C. RESTEAU fait observer qu'il s'agit là d'une lacune que l'on peut déplorer (C. RESTEAU, *Traité des sociétés coopératives*, Bruxelles, Larcier, 1936, p. 341).

- Si la nomination à la fonction de commissaire ou la cessation de celle-ci ne doit pas être publiée ; il y a lieu de tenir compte des articles 100, 1^o du Code des sociétés (ancien art. 80, 1^o et 158 Lois Soc.) : un document mentionnant le nom, prénom, profession et domicile des administrateurs et du commissaire doit être déposé et en même temps que les comptes annuels.

1140. Il y a lieu, enfin, de tenir compte de l'article 76 du Code de sociétés (ancien art. 12, § 3, 1^o Lois Soc.) qui prévoit que la nomination et la cessation d'un mandat consécutives à un acte de modification de l'acte constitutif et qui aurait dû faire l'objet d'une publication dans les Annexes du *Moniteur belge* doivent également être déposées et publiées.

B. Effets de l'acquisition « retardée » de la personnalité juridique sur la nomination du commissaire (1997, p. 236)

1141. Une société n'acquiert la personnalité juridique qu'au jour du dépôt d'un extrait de l'acte constitutif dans le dossier de la société au greffe du tribunal de commerce du ressort de son siège (art. 3 C. Soc. ; ancien art. 1^{er}, al. 2 Lois Soc.).

1142. L'article 130 du Code des sociétés (ancien art. 64, § 1^{er} Lois Soc.) prévoit expressément que le commissaire est nommé par l'assemblée générale des actionnaires. Mais puisque la société ne peut commencer à fonctionner avant l'accomplissement des formalités de dépôt, la question se pose de savoir si la pratique qui consiste à nommer un commissaire au cours d'une assemblée générale organisée immédiatement après la constitution, est acceptable.

1143. Selon la Commission juridique, il faut distinguer la validité de l'existence de la société entre les parties et l'opposabilité de cette existence à des tiers. On ne saurait nier qu'en vertu de l'article 1843 du Code civil, la société existe effectivement depuis la date de sa constitution. Il est vrai que, avant le dépôt de l'acte constitutif, la société n'est pas dotée de la personnalité juridique, mais cela n'empêche que, dès avant le dépôt, on puisse procéder à la nomination de l'organe de contrôle sur une base purement contractuelle. A ce stade le contrôle porterait théoriquement sur un patrimoine indivis.

1144. La relation purement contractuelle se limite bien entendu aux parties contractantes et c'est ainsi que le *quitus* n'aurait en principe pas d'effet à l'égard de la personne morale.

1145. Selon la Commission juridique, cette analyse qui veut la société puisse avoir des organes sur une base purement contractuelle avant l'acquisition de la personnalité juridique, est juridiquement fondée et s'avère particulièrement souhaitable d'un point de vue pratique.

C. Application de la procédure devant le conseil d'entreprise relative à la nomination d'un réviseur d'entreprises, qui n'est pas commissaire de la société consolidante, pour le contrôle des comptes consolidés (2004, p. 109)

1146. L'article 146 du Code des sociétés stipule que : « *Les comptes consolidés doivent être contrôlés par le ou les commissaires de la société consolidante ou par un ou plusieurs réviseurs d'entreprises désignés à cet effet. Dans ce dernier cas, la nomination est de la compétence de l'assemblée générale.*

En cas de consortium, les comptes consolidés sont contrôlés par le ou les commissaires d'une au moins des sociétés, formant le consortium, ou par un ou plusieurs réviseurs d'entreprises désignés de commun accord à cet effet ; dans le cas où les comptes consolidés sont établis selon la législation et dans la monnaie du pays d'une société étrangère, membre du consortium, ils peuvent être contrôlés par le contrôleur aux comptes de cette société étrangère.

Les articles 133, 134, §§ 1^{er} et 3, 135 et 136 sont applicables au réviseur chargé du contrôle des comptes consolidés sans être investi des fonctions de commissaire de la société consolidante. ».

1147. Un réviseur d'entreprises souhaite savoir si la procédure de nomination par présentation par le conseil d'entreprise des candidats pour la mission de commissaire ou réviseur d'entreprises (art. 184 à 191 de l'A.R. du 30 janvier 2001) doit être respectée en cas de nomination d'un réviseur d'entreprises – qui ne remplit pas la fonction de commissaire de la société consolidante – pour le contrôle des comptes consolidés.

1148. Sur proposition de la Commission juridique, le Conseil de l'IRE est d'avis que le réviseur d'entreprises qui est responsable du contrôle des comptes consolidés mais qui ne remplit pas la fonction de commissaire de la société consolidante, ne doit pas obtenir, pour être nommé, l'accord du conseil d'entreprise préalablement à sa nomination et ce pour les motifs suivants :

1. *Historique des textes juridiques.* L'article 146 du Code des sociétés est inspiré de l'article 73 de l'arrêté royal du 6 mars 1990 relatif aux comptes consolidés des entreprises (intégré dans ce Code). L'arrêté royal susmentionné est postérieur à l'arrêté royal du 17 mars 1986 relatif à la présentation par les conseils d'entreprise de candidats à la mission de commissaire-réviseur ou de réviseur d'entreprises, qui, en 2001, a été intégré dans les articles 184 à 191 de l'arrêté royal du 30 janvier 2001. L'arrêté royal de 1990 est également postérieur à l'arrêté royal du 27 novembre 1973 portant réglementation des informations économiques et financières à fournir aux conseils d'entreprise.
2. *Contenu de la mission à l'égard du conseil d'entreprise.* Le réviseur d'entreprises chargé du contrôle des comptes consolidés mais qui ne remplit pas la fonction de réviseur d'entreprises de la société consolidante n'a aucune mission – y compris la certification des comptes consolidés – à l'égard du conseil d'entreprise. Par ailleurs, il résulte de l'article 17, 4° de l'arrêté royal du 27 novembre 1973 portant réglementation des informations économiques et financières à fournir aux conseils d'entreprise, qu'en ce qui concerne l'information annuelle, uniquement un exemplaire des comptes consolidés doit être transmis au conseil d'entreprise. Il n'est pas prévu une certification spécifique à l'attention du conseil d'entreprise relative à l'information liée aux comptes consolidés.

D. Publication de la nomination d'un commissaire n'ayant pas accepté un mandat de commissaire (2009, p. 77)

1149. Un réviseur d'entreprises a été confronté à la situation suivante.

1150. Il y a quelques années, un expert-comptable externe lui a téléphoné pour lui proposer un mandat de commissaire dans une société ayant des administrateurs étrangers et qui était tenue de nommer un commissaire.

1151. Le réviseur d'entreprises a répondu qu'il était intéressé par le mandat mais qu'il souhaitait cependant un entretien avec les administrateurs, ainsi que des informations supplémentaires sur la société avant d'accepter le mandat.

1152. Récemment, le réviseur d'entreprises a été convoqué par le fisc en sa qualité de commissaire de cette société. Il n'y a, en effet, plus aucun administrateur étranger de la société qui soit encore actif en Belgique.

1153. Le réviseur d'entreprises constate à son grand étonnement que, il y a déjà quelques années, l'extrait du procès-verbal de l'assemblée générale concernant sa « nomination » a été publié à son insu dans les Annexes du Moniteur belge avec la mention que les honoraires seraient fixés plus tard.

1154. Le réviseur d'entreprises se demande quelles démarches juridiques il peut/doit encore entreprendre pour annuler la nomination de ce mandat de commissaire qu'il n'a jamais accepté.

1155. Sur proposition de la Commission juridique, le Conseil de l'IRE précise que le réviseur d'entreprises concerné n'a pas été nommé en qualité de commissaire, puisque le mandat de commissaire n'a pas été accepté.

1156. Le mandat de commissaire ne débute qu'au moment où toutes les parties marquent leur accord sur tous les éléments essentiels du contrat. L'acceptation pourra être faite de manière expresse ou tacite et résulter du fait que le commissaire entame son mandat (B. TILLEMANS, *Le statut du commissaire*, Bruges, la Charte, 2007, p. 63 et 65, n^{os} 114 et 116).

1157. Selon le Conseil de l'IRE, le fait d'entamer le mandat peut, par exemple, paraître de l'établissement du rapport.

1158. Le Conseil de l'IRE recommande dès lors au réviseur d'entreprises concerné de mettre en premier lieu les administrateurs (ou le commissaire) en demeure de procéder à une publication adéquate et, à défaut de réaction satisfaisante, d'engager une procédure en référé devant le président du tribunal de commerce et de mettre en demeure les administrateurs et, le cas échéant, le curateur.

E. Nullité des travaux d'audit effectués à cause du caractère illicite d'un mandat de commissaire dès son origine (2011 ⁽¹⁹⁾)

1. Contexte

1159. Le 11 septembre 2009, la Cour de cassation a arrêté ce qui suit :

« Contrairement à ce que soutient le moyen, la décision attaquée ne laisse pas incertaine la motivation de la sanction disciplinaire qu'elle prononce. Elle fonde celle-ci non sur l'intérêt conservé par X à l'exercice de la profession

⁽¹⁹⁾ www.ibr-ire.be/fr/reglementation/doctrine/circulaires/Pages/Circulaire-2011-4-nullite-des-travaux-daudit-effectues-a-cause-du-caractere-illicite-dun-mand.aspx.

de réviseur d'entreprises mais sur le caractère illicite des mandats dès leur origine, notamment, d'un manquement à l'obligation d'indépendance du réviseur d'entreprises, qui a rendu leur exécution concrète par les demandeurs également illicite. Le moyen, qui procède d'une lecture inexacte de la décision attaquée, manque en fait. ».

1160. Le Conseil de l'IRE a demandé à la Commission juridique d'examiner si l'illicéité du mandat de commissaire dès son origine entraîne la nullité des travaux d'audit effectués.

2. Principe et conclusion

1161. La Commission juridique est d'avis qu'il n'appartient pas au juge disciplinaire de se prononcer sur la nullité (*ab initio* ou *ex nunc*) des rapports du commissaire, mais bien au juge civil ou commercial qui, au cas par cas, peut en décider autrement, en tenant compte d'autres éléments.

1162. En outre, sur proposition de la Commission juridique, le Conseil de l'IRE prend la décision suivante :

1. Lorsqu'un commissaire se voit interdire, au terme d'une procédure disciplinaire, la poursuite du mandat en raison d'une atteinte à son indépendance au moment de sa désignation, il se trouve dans l'impossibilité de poursuivre son mandat au sens de l'article 131 du Code des sociétés.
Dans ce cas, il doit être immédiatement pourvu à sa nomination (à condition qu'il soit indépendant à ce moment) ou à son remplacement par l'assemblée générale, après consultation le cas échéant du conseil d'entreprise et du comité d'audit. Les entreprises soumises à la loi sur les marchés publics lancent un appel d'offres ou, selon les cas, une procédure négociée.
2. Si les comptes annuels afférents à l'exercice précédent (par exemple 2009) ne sont pas certifiés, l'entreprise nommera un commissaire pour un mandat de trois ans, prenant cours l'année de la nomination (assemblée générale annuelle 2010) jusqu'au terme des trois ans (assemblée générale annuelle 2013), en étendant sa mission à la certification des comptes de l'exercice précédent (2009).
3. A défaut de désignation par l'assemblée générale, le président du tribunal de commerce, siégeant comme en référé, sur requête de tout intéressé, nomme un réviseur d'entreprises dont il fixe l'émolument et qui est chargé d'exercer les fonctions de commissaire jusqu'à ce qu'il ait été pourvu régulièrement à sa nomination ou à son remplacement. Une telle nomination ou un tel remplacement ne produira toutefois ses effets qu'après la première assemblée générale annuelle qui suit la nomination du réviseur d'entreprises par le président (art. 131 C. Soc.).

3.2.8. Législation antiblanchiment : application de la législation anti-blanchiment au réviseur d'entreprises (2002, p. 202)

1163. Un réviseur d'entreprises demande à la Commission juridique si un réviseur d'entreprises est toujours soumis à la législation en matière de pratique de blanchiment. Quel est le point de vue quand le réviseur d'entreprises intervient comme expert judiciaire dans : i) des affaires civiles et ii) des affaires pénales ?

1164. L'article 3, 3° de la loi du 11 janvier 1993 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme (ci-après la loi anti-blanchiment) stipule que :

« Dans la mesure où elles le prévoient expressément, les dispositions de la présente loi sont également applicables aux personnes physiques ou entités qui exercent des activités en Belgique et qui sont enregistrées dans leur qualité de réviseur d'entreprises dans le registre public de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, conformément au article 11 de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises, et à l'organisation du contrôle public à la profession de réviseur d'entreprises, coordonnée au 30 avril 2007. ».

1165. La loi anti-blanchiment du 11 janvier 1993 a vu le jour en exécution de la directive européenne 91/308, du 10 juin 1991, au titre de prévention de l'usage du système financier pour le blanchiment (*J.O.C.E.*, L. 166, du 28 juin 1991, p. 77). La directive 2001/97, du 4 décembre 2001 (*J.O.C.E.*, L. 344, du 28 décembre 2001, p. 76) modifie la directive précitée sur trois points, entre autres l'extension de la liste des délits de base, l'extension du champ d'application aux avocats et le commerce électronique.

1166. L'article 26 de la loi anti-blanchiment stipule que :

« Les personnes visées à l'article 3, 1° à 4°, (entre autres les réviseurs d'entreprises) qui, dans l'exercice de leur profession, constatent des faits ou qui ont des soupçons qu'ils savent être liés au blanchiment de capitaux ou au financement du terrorisme, sont tenues d'en informer immédiatement la cellule de traitement des informations financières par écrite ou par voie électronique. ».

1167. La Commission juridique estime que la législation anti-blanchiment précitée a une portée absolue pour le réviseur d'entreprises et donc s'applique également quand le réviseur d'entreprises intervient comme expert judiciaire dans des affaires civiles ou pénales.

3.2.9. Peine disciplinaire de suspension : entrée en vigueur d'une peine disciplinaire de suspension applicable à un réviseur d'entreprises empêché ne pouvant exercer aucune activité révisoriale (2008, p. 56)

1168. L'article 31, § 1^{er} de l'arrêté royal du 26 avril 2007 organisant la surveillance et le contrôle de qualité et portant règlement de discipline des réviseurs d'entreprises indique que la suspension prononcée prend cours à dater du premier jour du mois qui suit celui au cours duquel le délai de recours a expiré.

1169. Il n'existe aucun principe général ou aucune disposition précisant que la suspension prendrait cours au jour où le membre souhaite à nouveau être actif.

1170. Le Comité exécutif de l'IRE pose la question de savoir si une peine de suspension infligée à un réviseur d'entreprises empêché entre en vigueur conformément à l'article 31, § 1^{er} de l'arrêté royal du 26 avril 2007.

1171. Le Conseil de l'IRE, sur proposition de la Commission juridique, est d'avis qu'il n'y a aucun régime particulier en la matière et que, par conséquent, la peine de suspension entre en vigueur immédiatement, c'est-à-dire le premier jour du mois qui suit celui au cours duquel le délai de recours a expiré.

3.2.10. Valeur d'une lettre de confort/lettre de patronage (2012⁽²⁰⁾)

1. Contexte

1172. Un réviseur d'entreprises saisit la Commission juridique de la problématique d'une lettre de confort (*comfort letter*) adressée au commissaire et de l'importance de celle-ci en tant qu'élément soutenant l'hypothèse de continuité de la société.

2. Principes et conclusions

1173. Sur proposition de la Commission juridique, le Conseil de l'IRE est d'avis que lorsqu'une personne, habituellement la société-mère ou les actionnaires, fournit une lettre de confort, celle-ci constitue un des éléments permettant d'apprécier l'hypothèse de continuité de la société.

1174. Sur proposition de la Commission juridique, le Conseil de l'IRE est également d'avis qu'une lettre de confort n'a de valeur pour évaluer la continuité d'une société qu'à partir du moment où elle constitue dans le chef de son ou ses émetteurs une obligation qui revêt un caractère contraignant et exécutoire.

⁽²⁰⁾ www.ibr-ire.be/fr/reglementation/doctrine/circulaires/Pages/Circulaire-2012-01-Valeur-dune-lettre-de-confort-lettre-de-patronage.aspx.

1175. Le commissaire doit analyser la validité de la lettre de confort, à savoir vérifier si elle revêt un caractère contraignant et exécutoire et si le signataire de la lettre est en mesure d'engager la ou les personnes qui prennent les engagements qu'elle contient. Il en fait de même pour la solvabilité du ou des émetteurs de la lettre de confort.

1176. Une lettre de confort sera adressée à l'organe de gestion de la société dont elle assure la continuité, et non à son commissaire, étant donné que c'est l'organe de gestion qui établit les comptes annuels et confirme la continuité sous le contrôle *dans un second temps* du commissaire. Le cas échéant, l'organe de gestion peut, en vertu de l'article 96 du Code des sociétés, faire référence dans son rapport de gestion à la lettre de confort afin de justifier l'application des règles comptables en continuité. Il est recommandé que la lettre de confort couvre une période allant au moins jusqu'à la prochaine assemblée générale. Si nécessaire, le commissaire tiendra également compte d'éléments et de prévisions allant au-delà de la période se terminant à la prochaine assemblée générale.

1177. Dans le cas d'une lettre de confort dont l'existence n'est pas révélée par l'organe de gestion dans son rapport de gestion ou en annexe des comptes annuels, le commissaire ne peut d'aucune manière y faire référence dans un paragraphe explicatif. Le cas échéant, il émettra en outre une réserve portant sur l'omission dans l'annexe des comptes annuels ou dans le rapport de gestion d'un droit hors bilan, si la lettre de confort est engageante.

PARTIE 4

DROIT COMPTABLE ET DROIT DES COMPTES ANNUELS

4.1. QUESTIONS

1178. Sous ce rubrique, quelques questions ont été traitées concernant la durée d'un exercice, les états semestriels, les comptes annuels et la destination du résultat, ainsi que l'actif net.

4.2. PROLONGATION – REDUCTION DE L'EXERCICE

4.2.1. Prolongation de l'exercice – entrée en vigueur de la décision (1988, p. 140)

1179. Un réviseur d'entreprises s'est interrogé sur la validité de certaines décisions prises par le conseil d'administration d'une société dont l'exercice se clôturait au 31 décembre 1987.

1180. En effet, une assemblée générale avait été convoquée pour le 1^{er} février 1988, appelée à modifier la date de clôture du bilan pour la fixer statutairement au 30 juin. Dans la décision portant modification de la date de clôture, il était précisé d'emblée que l'exercice 1987 serait prolongé jusqu'au 30 juin 1988.

1181. La Commission juridique a estimé qu'une assemblée générale peut modifier en date du 1^{er} février 1988 les statuts de la société en vue de changer la date de clôture de l'exercice. Toutefois, cette nouvelle disposition statutaire ne vaudra que pour l'avenir et non pas pour le passé, et ne saurait donc s'appliquer à un exercice clôturé définitivement et irrévocablement au 31 décembre 1987 (J. VAN RYN, *Principes de droit commercial*, Bruxelles, Bruylant, I, 1954, n° 804).

1182. Elle a par ailleurs attiré l'attention du réviseur d'entreprises concerné sur l'article 126, § 1^{er}, 1° du Code des sociétés (ancien art. 201, 3° Lois Soc.) qui prévoit des sanctions pénales pour les administrateurs qui auraient omis de présenter à l'assemblée générale les comptes annuels, dans les six mois de la date de clôture de l'exercice (en l'occurrence, le 31 décembre 1987). Cette disposition s'applique dans le cas sous revue, si bien que la présentation des comptes annuels aurait dû s'effectuer avant le 30 juin 1988 si les administrateurs voulaient échapper à des sanctions pénales.

1183. La Commission juridique a dès lors conclu que la modification de la date statutairement prévue pour la clôture de l'exercice n'aura d'effet que pour l'avenir et que, partant, la prolongation de l'exercice au 1^{er} février 1988 après sa date de clôture le 31 décembre 1987 était irrégulière.

4.2.2. Procédure d'incorporation des bénéfices en cours d'exercice dans le capital (2001, p. 243)

1184. L'IRE *Rapport annuel* 1990 (p. 157-158) contient un avis de la Commission juridique concernant l'affectation de bénéfices en cours d'exercice. Dans cet avis, la Commission juridique estime que, si une société souhaite incorporer le résultat d'un

exercice en cours dans le capital, il faut d'abord convoquer une assemblée générale pour modifier les statuts et raccourcir l'exercice avant la réalisation de la transformation. Ensuite, il faut arrêter des comptes annuels portant sur cet exercice abrégé et convoquer une deuxième assemblée générale qui réserverait les bénéfices sur base de ces comptes annuels pour incorporer ensuite ces réserves dans le capital.

1185. Selon certains auteurs, l'incorporation des bénéfices dans le capital ne requiert pas nécessairement un raccourcissement de l'exercice. La question est donc de savoir dans quelle mesure la position adoptée précédemment par la Commission juridique est toujours d'actualité.

1186. La Commission juridique confirme la position telle qu'elle a été adoptée précédemment. La valeur pratique de l'avis semble d'autant plus importante que de nombreuses sociétés sont amenées à adapter leurs statuts aux nouvelles prescriptions du Code des sociétés pour le 6 février 2004 au plus tard.

4.3. FREQUENCE DES ETATS SEMESTRIELS (1989, p. 154)

1187. Une question a été posée concernant l'application de l'article 137 du Code des sociétés (ancien art. 64^{sexies} Lois Soc.). Le dernier alinéa de cet article dispose : « *Il leur (aux commissaires) est remis chaque semestre au moins par l'organe de gestion un état comptable établi selon le schéma du bilan et de compte de résultats.* ».

1188. Cette disposition peut poser problème lorsque l'exercice est d'une durée supérieure à 12 mois. Faudra-t-il alors établir plusieurs états semestriels ? Ni la doctrine, ni la jurisprudence n'apportent une réponse à cette question.

1189. Le principe d'un état semestriel destiné à informer le commissaire a été inséré dans le droit des sociétés par la loi du 1^{er} décembre 1953 repris aujourd'hui dans l'article 137 du Code des sociétés. RESTEAU estime qu'à cet égard, un seul état semestriel à établir à mi-parcours de l'exercice, suffit (C. RESTEAU, *Traité des sociétés anonymes*, II, Bruxelles, Swinnen, 1982, n° 1044). Toutefois, il n'envisage pas l'hypothèse d'une prolongation de l'exercice.

1190. Puisque la loi prévoit que les états doivent être établis chaque semestre au moins, la Commission juridique, estime que lorsque l'exercice a une durée supérieure à 12 mois, il y a lieu d'établir un état supplémentaire dès que la prolongation sur six mois et que l'exercice a donc une durée de 18 mois.

4.4. MODIFICATION DES COMPTES ANNUELS APRES APPROBATION

4.4.1. Modification des comptes annuels après leur approbation (1991, p. 150)

1191. Une société avait déposé ses comptes annuels, en même temps que le rapport de gestion et le rapport du commissaire, dans les délais prévus par la loi.

1192. Ultérieurement, une assemblée générale extraordinaire souhaitait modifier les comptes annuels en fonction de la déclaration fiscale.

1193. Un réviseur d'entreprises a interrogé l'IRE pour savoir si une assemblée générale est autorisée à voter une telle modification.

1194. La Commission juridique fait observer que le problème est étroitement lié à celui qui soulève le nouvel article 120 du Code des sociétés (ancien art. 80 Lois Soc.) en vertu duquel, en cas d'« erreurs substantielles », la société doit déposer une version corrigée de ses comptes. Si d'une manière générale il est admis que la société puisse redresser des « erreurs », elle ne peut modifier les mentions qui ne peuvent être considérées comme telles. Il suffit de faire la comparaison avec la signature d'un contrat qui « sauf erreur » lie les parties.

1195. Dans le cas présent, les comptes annuels avaient déjà été approuvés dans leur présentation. Il n'est nullement question d'une erreur, il s'agit manifestement d'une question d'opportunité. Par ailleurs, une nouvelle assemblée générale ne serait sans doute pas composée de manière identique. Pour éviter d'éventuelles difficultés en matière de décharge après une modification des comptes annuels, il paraît exclu que – en l'absence d'une erreur – une assemblée générale extraordinaire puisse modifier ultérieurement les comptes annuels.

1196. Si par contre une erreur a été commise, une assemblée générale extraordinaire est parfaitement fondée à intervenir. Il va sans dire que le commissaire devra établir une nouvelle attestation après la modification des comptes annuels, le rapport du réviseur d'entreprises et les comptes annuels formant un tout.

4.4.2. Rapport de révision suite à la modification de comptes annuels approuvés (1995, p. 211)

1197. Dans un cas soumis à la Commission juridique, des comptes annuels avaient été approuvés par une assemblée générale, alors que ceux-ci comprenaient un certain nombre d'erreurs ; les dirigeants souhaitent faire rectifier ces erreurs par une assemblée générale ultérieure, mais dans l'intervalle, un autre commissaire avait été désigné. La question posée concernait la question de savoir lequel des confrères devait émettre une opinion sur les comptes annuels corrigés.

1198. La Commission juridique a d'abord attiré l'attention sur le fait que la modification par l'assemblée générale de comptes annuels déjà approuvés, n'apparaît possible que dans un nombre très limité de cas.

1199. La Cour de cassation dans son arrêt du 12 mai 1989 établissait que : « *L'article 79 des lois coordonnées sur les sociétés commerciales (actuel art. 554 C. Soc.) n'exclut pas en principe que l'assemblée générale d'une société anonyme rectifie au cours d'une assemblée générale ultérieure, un poste enregistré erronément dans le bilan approuvé, lorsqu'il s'agit d'une erreur formelle* » ⁽¹⁾. Pour autant qu'on se trouve dans les circonstances mentionnées dans cet arrêt (à propos desquelles toutefois des interprétations différentes existent en doctrine), la modification des comptes annuels peut être recommandée dans le but de fournir une information nouvelle et correcte, ainsi que dans le but de limiter le préjudice éventuel qui pourrait découler des comptes annuels fautifs. L'opposabilité d'un tel document peut cependant être mise en question.

1200. Dans une telle hypothèse, il y a lieu de vérifier dans quelle mesure un nouveau rapport de révision doit accompagner les comptes annuels corrigés.

1201. On ne peut perdre de vue que cette situation se distingue de l'hypothèse dans laquelle l'assemblée générale rejette les comptes annuels qui lui sont présentés par le conseil d'administration, en manière telle que de nouveaux comptes annuels doivent être établis. Il est évident que dans cette dernière hypothèse un nouveau rapport du commissaire est requis.

1202. Lorsque des comptes annuels déjà approuvés sont modifiés, il est difficilement acceptable que le commissaire précédent « complète son attestation » en tenant compte des modifications apportées. En quelle qualité le réviseur d'entreprises, qui n'est plus commissaire de la société, pourrait-il intervenir ?

1203. Certes, la validité de la décharge de l'ancien commissaire peut être mise en cause, puisque les comptes annuels font apparaître des données inexactes, en manière telle qu'il peut être dans son intérêt de se prononcer sur les comptes annuels corrigés. Ceci signifierait qu'il doit à nouveau procéder à un certain nombre de travaux de contrôle. La Commission juridique exprime cependant l'avis que le commissaire prédécesseur n'a plus le droit d'effectuer des travaux dans la société concernée puisqu'il n'y est plus en fonction.

1204. Seul le commissaire nouvellement désigné, pourrait le cas échéant, réagir car seul un commissaire en fonction peut intervenir sur des faits qui se produisent pendant la période de son mandat. La solution consistant en ce que le commissaire en fonction adapte ou corrige le rapport du commissaire ancien, ne peut pas être retenue. En effet, dans ce cas le commissaire ancien n'aurait pas l'opportunité de faire valoir son point de vue, alors que l'assemblée générale pourrait néanmoins mettre en cause sa responsabilité.

⁽¹⁾ Cass., 12 mai 1989, *T.R.V.*, 1989, p. 424, note S. VAN CROMBRUGGE, « De bindende kracht van de jaarrekening ».

1205. En fonction des rectifications apportées aux comptes annuels, le nouveau commissaire pourra juger souhaitable d'établir un nouveau rapport de révision. De toute évidence, il pourra se baser à cette fin sur les travaux de son confrère prédécesseur ; il va de soi que dans cette hypothèse, l'article 24 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatifs aux obligations du réviseurs d'entreprises en ce qui concerne les contacts entre les confrères sera d'application.

4.4.3. Rectification des comptes annuels et prestations complémentaires à cet égard (2011 ⁽²⁾)

1. Contexte

1206. Un réviseur d'entreprises demande à l'IRE de se prononcer sur la problématique suivante. Des comptes annuels qui ont déjà été approuvés par l'assemblée générale et qui ont fait l'objet d'une attestation sans réserve du commissaire, font ensuite l'objet d'une modification en appliquant d'autres règles d'évaluation. Le fisc a approuvé cette modification et la question se pose de savoir si cette dernière est ou non contraire au droit des sociétés.

1207. De plus, ce réviseur d'entreprises se demande s'il a droit à des émoluments complémentaires pour les prestations qu'il a fournies à l'occasion de la modification des comptes annuels.

2. Principe et conclusion

1208. Sur proposition de la Commission juridique, le Conseil de l'IRE est d'avis que la modification de comptes annuels approuvés par l'assemblée générale est envisageable uniquement dans deux hypothèses :

1. les comptes annuels ne sont pas conformes au prescrit de la loi ; ou
2. les comptes annuels contiennent des fautes matérielles.

1209. L'organe de gestion d'une société peut dès lors demander au réviseur d'entreprises qu'il rédige un nouveau rapport sur des comptes annuels modifiés, pour autant que la modification de ces comptes annuels ait pour objectif de corriger des fautes matérielles ou le non-respect de dispositions légales. Cette modification n'est toutefois pas possible pour des changements qui trouvent leur origine dans la modification de règles d'évaluation qui n'étaient pas, quant à leur contenu, contraires à la loi.

1210. Sur la base des données fournies, le Conseil de l'IRE est d'avis que la modification des règles d'évaluation pour les approvisionnements – par exemple, l'emploi du LIFO au lieu du FIFO – ne peut pas être considérée ni comme une faute matérielle, ni comme la rectification d'une règle d'évaluation non conforme à la loi.

⁽²⁾ www.ibr-ire.be/ft/reglementation/doctrine/circulaires/Pages/Circulaire-2011-3-rectification-des-comptes-annuels-et-prestations-complementaires-a-cet-egard.aspx.

1211. La modification des comptes annuels en dehors des circonstances requises constitue une violation du droit des sociétés ; à ce titre, elle doit être mentionnée dans la seconde partie du rapport du commissaire.

1212. En outre, le Conseil de l'IRE est d'avis qu'en vertu de l'article 143 du Code des sociétés, un réviseur d'entreprises dispose d'un délai d'un mois à dater de la transmission des comptes annuels modifiés pour rédiger son nouveau rapport de commissaire.

1213. Enfin, le Conseil de l'IRE estime que le réviseur d'entreprises a droit à des honoraires complémentaires, étant donné qu'il s'agit de prestations exceptionnelles.

213

4.5. CALCUL DE L'ACTIF NET : APPLICATION DE L'ARTICLE 616 DU CODE DES SOCIÉTÉS (2007, p. 100)

1214. Selon le Conseil de l'IRE une perte peut être apurée avec les réserves disponibles dès qu'elle est constatée ⁽³⁾.

1215. Il n'existe cependant aucune obligation d'apurer des pertes immédiatement.

1216. Pour l'application de l'article 616 du Code des sociétés, une distinction est en effet établie selon que ces pertes sont immédiatement apurées ou non.

1217. Lorsqu'une perte d'un exercice donné est immédiatement apurée par des réserves disponibles et que, par conséquent, cette perte n'est pas reprise expressément dans le bilan en tant que « perte reportée », la dotation au fonds de réserve d'un exercice suivant sera calculée sur la totalité des bénéfices de cet exercice.

1218. En revanche, lorsque la perte n'est pas immédiatement apurée mais est reprise expressément dans le bilan de l'exercice suivant en tant que « perte reportée », celle-ci réduira le « bénéfice net » sur lequel la dotation au fonds de réserve est calculée dans cet exercice suivant, de sorte que la dotation au fonds de réserve sera plus petite.

1219. Dans cette deuxième hypothèse, plus de bénéfices pourront par ailleurs être distribués, compte tenu du fait que le bénéfice distribuable peut être tiré non seulement du bénéfice net de l'exercice, mais également des réserves disponibles et des bénéfices reportés.

1220. La question est de savoir si un tel apurement immédiat est obligatoire.

1221. Le Conseil de l'IRE, sur proposition de la Commission juridique, est d'avis que le point de vue formulé par l'IRE dans le *Rapport annuel*, 1984 (p. 62) n'est aucunement fondé sur une obligation légale.

⁽³⁾ Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1984, p. 62.

1222. Il s'agit simplement de l'expression d'une préférence. Le Conseil de l'IRE n'a d'ailleurs pas connaissance d'une confirmation ultérieure de ce point de vue par l'IRE ou par d'autres auteurs. Par conséquent, le Conseil de l'IRE confirme que l'assemblée générale ordinaire, qui se prononce sur l'affectation du résultat, peut librement décider de compenser immédiatement la « perte à affecter » avec les réserves ou de la reporter à l'exercice suivant.

4.6. APPROBATION DE COMPTES ANNUELS CONTESTES (1999, p. 215)

214

1223. Quelle procédure devra être suivie par l'assemblée générale lorsque les comptes annuels et la comptabilité font l'objet de contestations ?

1224. La question concrète a été soulevée au sein d'une société n'ayant pas de commissaire, dans laquelle le conseil d'administration a établi des comptes annuels qui ne découlent pas de la comptabilité. Un certain nombre de factures étaient omises vu que l'organe d'administration n'était pas d'accord avec les prix qui y sont mentionnés. L'assemblée générale fut convoquée et les comptes annuels ainsi établis étaient joints à la convocation. Certains actionnaires minoritaires, informés du fait que les comptes annuels ne résultent pas des comptes, comme le prévoit la législation sur la comptabilité, ont refusé de participer à l'assemblée générale. La question posée concernait le pouvoir de l'assemblée générale pour approuver valablement des comptes annuels qui ne résultent pas des comptes de la société ?

1225. La Commission juridique estime que si l'assemblée générale a été dûment convoquée par le conseil d'administration, elle peut se réunir valablement à la date prévue, quelles que soient les contestations relatives à un point inscrit à son ordre du jour. La lettre envoyée par les actionnaires minoritaires pour signifier leur refus de participer à l'assemblée générale est sans effet sur la validité de l'assemblée.

1226. Dans la mesure où des irrégularités comptables ont été commises au sein de la société, entraînent l'établissement de comptes annuels non conformes par le conseil d'administration, les administrateurs pourraient voir leur responsabilité engagée de ce fait. La Commission juridique fait observer que lorsque l'assemblée générale approuve les comptes annuels, ceux-ci existent, même si des contestations surgissent à leur sujet. Selon la Commission juridique, le droit des sociétés offre plusieurs possibilités pour contester la décision : d'une part le recours en annulation d'une décision qui aurait fait l'objet d'un excès de pouvoir ou d'un abus de pouvoir (art. 64, 3° C. Soc.), et d'autre part une action en responsabilité, introduite par les actionnaires minoritaires (art. 562 C. Soc. pour les SA, art. 290 C. Soc. pour les SPRL). Il existerait en outre la possibilité de requérir une expertise (art. 642 C. Soc. pour les SA, art. 340 C. Soc. pour les SPRL) (art. 168 C. Soc), voire l'exclusion des actionnaires pour juste motif.

4.7. PROCEDURE D'ALARME

4.7.1. Application de l'article 633 du Code des sociétés (ancien art. 103 Lois Soc.) et subsides en capital (1994, p. 205)

1227. Dans le cadre de l'application de l'article 633 du Code des sociétés (ancien art. 103 Lois Soc.), on peut se demander si les subsides en capital entrent en ligne de compte pour le calcul de l'actif net.

1228. Le rapport de la Commission spéciale de la Chambre des représentants indiquait clairement en 1984 que l'actif net doit s'interpréter en référence à la définition qui en est donnée dans l'article 77bis des Lois des sociétés (actuellement l'art. 617 C. Soc.), c'est-à-dire le total de l'actif tel qu'il figure au bilan, déduction faite des provisions et des dettes (*Doc. parl.*, Ch. repr., 1981-1982, n° 210/9, p. 53). On peut dès lors en conclure que le subside en capital inscrit dans les fonds propres n'intervient pas directement dans le calcul de l'actif net.

4.7.2. Application de la procédure d'alarme (2000, p. 226)

1229. La problématique suivante a été soumise à la Commission juridique.

1230. Une société se trouve dans la situation décrite par l'article 633 du Code des sociétés (ancien art. 103 Lois Soc.). Conformément aux dispositions légales, l'assemblée générale a été convoquée à temps par l'organe de gestion afin de délibérer sur les nouvelles mesures, tel que précisé dans le rapport spécial légalement prescrit.

Hypothèse 1

1231. Bien que la situation financière ait été corrigée au cours de l'exercice suivant, la société reste dans la situation de l'article 633 du Code des sociétés. Il y a cependant une amélioration clairement perceptible.

Hypothèse 2

1232. La situation financière reste pratiquement stable. Il n'y a pas vraiment d'amélioration sensible. Cependant, la situation financière ne se détériore pas.

Question:

1233. Faut-il que le conseil d'administration convoque l'assemblée générale à tout instant à chaque nouvelle constatation de résultats (partiels), ou, suffit-il de traiter à nouveau ce point à l'ordre du jour de la réunion annuelle ?

1234. Faut-il, dans l'hypothèse précédente, suivre à nouveau complètement la procédure de l'article 633 du Code des sociétés ou suffit-il que le conseil d'administration informe l'assemblée générale de l'état de la situation avec renvoi au rapport spécial initialement adopté ?

1235. La Commission juridique renvoie en première instance à l'article 633 du Code des sociétés. Cet article prévoit à l'alinéa 1^{er} que : « *Sauf disposition plus rigoureuse des statuts, si, par suite de perte, l'actif net est réduit à un montant inférieur à la moitié du capital social, l'assemblée générale doit être réunie dans un délai n'excédant pas deux mois à dater du moment où la perte a été constatée ou aurait dû l'être en vertu des obligations légales ou statutaires, en vue de délibérer, le cas échéant, dans les formes prescrites pour la modification des statuts, de la dissolution éventuelle de la société et éventuellement d'autres mesures annoncées dans l'ordre du jour.* ».

1236. L'article 633, alinéa 4, du Code des sociétés, mentionne que : « *Les mêmes règles sont observées si, par suite de perte, l'actif net est réduit à un montant inférieur au quart du capital social mais, en ce cas, la dissolution aura lieu si elle est approuvée par le quart des voix émises à l'assemblée.* ».

216

1237. La Commission juridique distingue deux hypothèses :

- Si, par suite de perte, l'actif net est réduit à un montant inférieur à la moitié du capital social, puis augmente à un montant supérieur à la moitié du capital social pour ensuite à nouveau être réduit à un montant inférieur à la moitié du capital social, il convient d'appliquer à nouveau les dispositions de l'article 633 du Code des sociétés.
- Si, par suite de perte, l'actif net est réduit à un montant inférieur à la moitié du capital social et reste inférieur à ce montant, même pendant plusieurs exercices, il convient de faire une seule application de l'article 633 du Code des sociétés, sans préjudice de l'alinéa 4 du même article.

1238. Dans chaque cas, il est opportun de mentionner systématiquement cette information dans le rapport de gestion ou dans le commentaire des comptes annuels.

4.8. PARTICIPATIONS : APPLICATION DU NOUVEL ARTICLE 515BIS DU CODE DES SOCIETES COMPORTANT L'OBLIGATION DE DECLARER LES PARTICIPATIONS IMPORTANTES AUPRES DE LA SOCIETE ANONYME (2011 ⁽⁴⁾)

1. Contexte

1239. L'article 515bis du Code des sociétés, tel qu'il a été inséré par la loi du 18 janvier 2010, instaure une nouvelle obligation de déclaration pour les personnes détenant des actions au porteur ou dématérialisées dans des sociétés non cotées.

1240. Les questions suivantes se posent. Qu'en est-il des comptes annuels (l'état du capital où l'on doit obligatoirement mentionner la structure de l'actionariat, telle qu'elle résulte des déclarations reçues par l'entreprise) ? Les déclarations visées par l'article 515bis doivent-elles y être reprises ?

2. Analyse

1241. L'application du nouvel article 515bis du Code des sociétés s'inscrit dans le cadre de la lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme, et de la nécessité pour une société d'identifier dans la mesure du possible ses bénéficiaires économiques effectifs.

1242. Comme indiqué plus haut, la nouvelle disposition instaure une obligation de déclaration pour certaines personnes détenant des actions au porteur ou dématérialisées dans des sociétés non cotées.

1243. En vertu du nouvel article 515bis du Code des sociétés, les personnes physiques ou morales qui acquièrent des titres conférant le droit de vote doivent le signaler à la société lorsque les droits de vote afférents à ces titres atteignent 25 % ou plus du total des droits de vote au moment de la réalisation de l'opération donnant lieu à la déclaration. Une déclaration est également obligatoire lorsque les droits de vote tombent en deçà du seuil de 25 % suite à une cession de titres conférant le droit de vote.

1244. La déclaration à la société doit se faire dans les cinq jours ouvrables suivant l'acquisition, tant dans les cas où le seuil de 25 % est dépassé que dans ceux où ce seuil n'est plus atteint. La loi du 18 janvier 2010 ne prévoit pas de prescriptions formelles spécifiques pour la déclaration.

1245. La loi du 18 janvier 2010, et par conséquent l'article 515bis, ne traitent aucunement de la publication de ces déclarations dans l'annexe aux comptes annuels.

⁽⁴⁾ www.ibr-ire.be/ft/reglementation/doctrine/avis/Pages/Avis-2011-10-Application-du-nouvel-article-515bis-du-Code-des-societes-comportant-lobligation.aspx.

1246. Par contre, l'article 14, alinéa 4, de la loi du 2 mai 2007 relative à la publicité des participations importantes dans des émetteurs dont les actions sont admises à la négociation sur un marché réglementé et portant des dispositions diverses (la législation en matière de transparence) stipule que les émetteurs de droit belge sont tenus de mentionner dans l'annexe à leurs comptes annuels relative à l'état du capital, la structure de leur actionnariat à la date de clôture du bilan, telle qu'elle résulte des déclarations qu'ils ont reçues. En outre, la réglementation en matière de participations croisées prévoit que les sociétés concernées doivent mentionner, dans l'annexe à leurs comptes annuels relative à l'état du capital, la structure de leur actionnariat à la date de clôture de leurs comptes, telle qu'elle résulte des déclarations qu'elles ont reçues (art. 631, § 2, dernier alinéa, et 632, § 2, dernier alinéa, C. Soc.).

1247. La page C.5.7 du modèle complet de comptes annuels comporte la mention *Structure de l'actionnariat de l'entreprise à la date de clôture de ses comptes, telle qu'elle résulte des déclarations reçues par l'entreprise*. Et l'article 94 de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés énumère les informations complémentaires à mentionner dans l'annexe aux comptes, mais sans aucune référence à l'obligation de déclaration découlant de l'article 515*bis* dans le chef des personnes détenant des actions au porteur ou dématérialisées dans des sociétés non cotées.

1248. Etant donné que l'article 515*bis* du Code des sociétés également n'impose aucune obligation de publication, l'on peut affirmer qu'il n'existe pas d'obligation légale de reprendre dans l'annexe aux comptes annuels les éléments résultant exclusivement d'une déclaration faite sur le seul pied de l'article 515*bis*.

1249. Cette solution est conforme à la finalité différente de l'article 515*bis* du Code des sociétés, de la législation en matière de transparence et des dispositions en matière de participations croisées. Elle peut également s'appuyer sur les travaux préparatoires de la loi du 18 janvier 2010, qui indiquent que le législateur n'avait pas l'intention d'imposer spécifiquement la publication des participations de 25% ou plus dans les comptes annuels (K. VAN TILBORG, « *Kennisgeving van belangrijke deelnemingen: kijkt de fiscus mee?* », *Fiscoloog* 2010, fasc. 1200, p.7).

3. Conclusion

1250. Sur proposition de la Commission juridique, le Conseil de l'IRE est d'avis que les déclarations visées par l'article 515*bis* du Code des sociétés ne doivent pas être mentionnées dans l'annexe aux comptes annuels. Il est même déconseillé de les mentionner, étant donné que ceci pourrait constituer une infraction à la loi du 8 décembre 1992 relative à la protection de la vie privée à l'égard des traitements de données à caractère personnel.

4.9. MISSION DU REVISEUR D'ENTREPRISES EN CAS D'EVALUATION D'UNE CREANCE CONTRE UNE SOCIETE EN DIFFICULTES LORS DE L'APPORT DE CETTE CREANCE AU CAPITAL DE CETTE MEME SOCIETE (2011 ⁽⁵⁾)

1. Contexte

1251. A quelle valeur l'évaluation d'une créance contre une entreprise en difficultés doit-elle être effectuée lors de l'apport de cette créance au capital de cette même société ?

2. Analyse

1252. La Commission des Normes Comptables (CNC) a publié le 11 avril 2011 l'avis 2011/9 : « *Influence de l'accord amiable extrajudiciaire et de la réorganisation judiciaire sur les dettes et les créances* ». Cet avis comprend un exposé de la CNC du traitement comptable de la conversion d'une (partie de) créance en capital (à partir du titre III, page 6).

1253. La CNC constate dans un premier temps qu'il n'y a pas d'unanimité dans la doctrine au sujet de la valeur à laquelle une créance doit être apportée au capital d'une société en difficultés.

1254. Un premier groupe d'auteurs affirme que l'apport doit être réalisé à la valeur économique réelle car un apport à la valeur nominale pourrait entraîner une fausse image de rétablissement financier de la société bénéficiaire de l'apport.

1255. En revanche, un second groupe d'auteurs estiment que la créance peut être apportée à sa valeur nominale car l'évaluation de l'apport peut être réalisée du point de vue de la société bénéficiaire de l'apport, donc en se basant sur la valeur dite de « *going concern* » (et non la valeur de liquidation vis-à-vis des tiers).

1256. Sur la base de la doctrine, la CNC est d'avis que la créance peut être apportée à sa valeur nominale ainsi qu'à sa valeur économique. Elle insiste également sur le fait qu'il revient à l'organe d'administration de la société bénéficiaire de l'apport de déterminer la valeur de la créance dans l'acte d'apport.

1257. La CNC conclut finalement que l'opération aurait de toute façon pour conséquence que l'actif net de la société s'élève à concurrence de la valeur nominale de la créance, étant donné que la créance apportée ne constitue plus une dette exigible mais qu'elle a été convertie en fonds propres.

⁽⁵⁾ www.ibr-ire.be/fr/reglementation/doctrine/avis/Pages/Avis-2012-01-Mission-du-reviseur-dentreprises-en-cas-devaluation-dune-creance-contre-une-soc.aspx.

3. Décision

1258. Sur proposition de la Commission Juridique, le Conseil de l'IRE décide qu'un apport de créance doit être évalué à sa valeur nominale étant donné le caractère libératoire de la dette et l'absence d'autre législation applicable.

1259. En outre, le Conseil de l'IRE est d'avis que cette problématique est très sensible dès qu'un problème de continuité apparaît. Dans ce cas, le Conseil de l'IRE recommande au réviseur d'entreprises d'en faire mention dans son rapport. Le réviseur d'entreprises attirera aussi l'attention de l'organe d'administration sur sa responsabilité découlant de la loi du 31 janvier 2009 relative à la continuité des entreprises et de la loi du 8 août 1997 sur les faillites.