

Règles d'évaluation de l'état de la situation active et passive en discontinuité

Claude Janssens

Expert-comptable, analyste financier et économiste d'entreprises

Jean-Guy Didier

Expert-comptable, membre du Conseil de l'IEC

Les événements économiques

Lorsque l'organe de gestion établit la situation active et passive en discontinuité servant de base à la rédaction des rapports prévus à l'article 181 C. soc., il doit le faire, sauf dérogation, conformément aux prescrits de l'article 92 C. soc., c'est-à-dire dans le respect des règles d'évaluation prévues par le droit comptable.

À cet égard, le droit comptable est clair : par l'article 28, § 2, de l'arrêté royal du 30 janvier 2001, il prévoit certaines dispositions modifiant les règles d'évaluation, sans rendre caduques ses autres dispositions. De plus, comme toutes les autres dispositions du chapitre II « Règles d'évaluation », l'application de l'article 28, § 2, n'échappe pas au prescrit de l'article 29, qui stipule que « dans le cas exceptionnel où l'application des règles d'évaluation prévues au présent chapitre ne conduirait pas au respect du prescrit de l'article 24, alinéa 1^{er}, il y a lieu d'y déroger. »

Pour rappel, l'article 24, alinéa 1^{er}, prévoit que les comptes annuels doivent donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière ainsi que du résultat de la société.

Les prescrits de l'article 28, § 2, sont les suivants :

« Les dispositions du présent titre sont applicables aux sociétés en liquidation.

Dans les cas où, en exécution ou non d'une décision de mise en liquidation, la société renonce à poursuivre ses activités ou lorsque la perspective de continuité de ses activités, visée au § 1^{er}, alinéa 3, ne peut être maintenue, les règles d'évaluation sont adaptées en conséquence, et notamment :

- a) les frais d'établissement doivent être complètement amortis ;
- b) les immobilisations et les actifs circulants font, le cas échéant, l'objet d'amortissements ou de réduction de va-

leur additionnels pour en ramener la valeur comptable à la valeur probable de réalisation ;

- c) des provisions sont formées pour faire face aux charges inhérentes à la cessation des activités, notamment au coût des indemnités à verser au personnel.

L'alinéa 2 est également applicable en cas de fermeture d'une branche d'activité ou d'un établissement de la société, en ce qui concerne les actifs, les passifs et les engagements relatifs à cette branche d'activité ou à cet établissement. »

Si l'application de cet article entraîne que lorsqu'un immeuble a une valeur comptable supérieure à sa valeur de réalisation probable, il y a lieu de prévoir une réduction de valeur pour la ramener à celle-ci, cette disposition particulière ne dispense pas l'organe de gestion du respect des autres prescrits du droit comptable, qui restent également le fait de l'article 92 C. soc. et de la loi du 17 juillet 1975.

Ce respect des prescrits de la loi entraîne automatiquement la nécessité de veiller aux prescrits de l'article 2 de la loi du 17 juillet 1975 : « Toute entreprise doit tenir une comptabilité appropriée à la nature et à l'étendue de ses activités en se conformant aux dispositions légales particulières qui les concernent ». Et ainsi de constater que la nature et l'étendue des activités de la société en liquidation ne sont généralement plus celles du contrat de société visant à réaliser un objet social conditionnant la nature et l'étendue de l'activité économique, celles-ci étant réduites à la mobilisation des actifs en vue de liquider les passifs.

C'est la raison pour laquelle l'organe de gestion a la possibilité de procéder à l'enregistrement comptable de la plus-value sur un immeuble dont la valeur de réalisation probable (d'utilité pour une société en liquidation) est supérieure à la valeur comptable. La mise en liquidation peut changer

la qualification d'un immeuble au regard de l'article 57, § 1^{er}, en ce qui concerne la valeur déterminée en fonction de son utilité, vu qu'un immeuble ayant une utilité particulière en cas d'exploitation n'aura plus la même utilité en cas de liquidation. En effet, dans une société en liquidation, un immeuble dont la valeur de réalisation est supérieure à la valeur comptable correspondra toujours à une valeur déterminée en fonction de son utilité pour la société, vu que sa seule utilité est d'être réalisé. Au cas où il aurait encore une utilité à court ou à moyen terme, la plus-value sera entièrement couverte par les revenus générés par sa propre mobilisation correspondant économiquement à sa rentabilité. Dans ce même contexte et pour les mêmes raisons, il y a lieu de provisionner les charges à naître, dont celles relevant de l'impact fiscal, voire même d'adapter la structure du passif en fonction de critères juridiques (privilèges légaux) plutôt que de nature économique.

Il est donc légitime, et ce, dans le strict respect du droit comptable, de procéder à la réévaluation d'un immeuble dont la valeur de réalisation probable est supérieure à la valeur comptable, en application des articles 2 de la loi du 17 juillet 1975 et 57, § 1^{er}, de l'arrêté royal du 30 janvier 2001.

L'article 57 stipule :

« § 1^{er}. Les sociétés peuvent procéder à la réévaluation de leurs immobilisations corporelles ainsi que des participations, actions et parts figurant sous leurs immobilisations financières, ou de certaines catégories de ces immobilisations, lorsque la valeur de celles-ci, déterminée en fonction de leur utilité pour la société, présente un excédent certain et durable par rapport à leur valeur comptable. Si les actifs en cause sont nécessaires à la poursuite de l'activité de la société ou d'une partie de ses activités, ils ne peuvent être réévalués que dans la mesure où la plus-value exprimée est justifiée par la rentabilité de l'activité de la société ou par la partie concernée de ses activités.

La valeur réévaluée retenue pour ces immobilisations est justifiée dans l'annexe des comptes annuels dans lesquels la réévaluation est actée pour la première fois.

§ 2. Si la réévaluation porte sur des immobilisations corporelles dont l'utilisation est limitée dans le temps, la valeur réévaluée fait l'objet d'amortissements calculés selon un plan établi conformément à l'article 28, § 1^{er}, aux fins d'en répartir la prise en charge sur la durée résiduelle d'utilisation probable de l'immobilisation.

§ 3. Les plus-values actées sont imputées directement à la rubrique III du passif « Plus-values de réévaluation » et y sont maintenues aussi longtemps que les biens auxquels

elles sont afférentes ne sont pas réalisés. Ces plus-values peuvent toutefois :

- 1° être transférées aux réserves à concurrence du montant des amortissements actés sur la plus-value ;
- 2° être incorporées au capital ;
- 3° en cas de moins-value ultérieure, être annulées à concurrence du montant non encore amorti sur la plus-value. »

Cette possibilité n'entraîne pas l'obligation de tenir compte de la plus-value. Il faut toutefois prendre en considération que le liquidateur aura l'obligation, en vertu des nouvelles dispositions légales, de remettre au tribunal, au cours du sixième et du douzième mois à dater de la décision de mise en liquidation volontaire, et ensuite chaque année, la justification de l'évolution de la mobilisation des actifs et de la liquidation des passifs. Le liquidateur n'aura d'autre choix, même si la loi est muette à ce sujet, que de dresser un inventaire, qui ne pourra être d'une autre nature que celui établi actuellement dans le cadre de l'article 54 de la loi sur les faillites... L'inventaire arrêté par le liquidateur devra tenir compte de la valeur de réalisation probable. Lors de l'exécution de son mandat, il est souhaitable que les justificatifs remis au tribunal puissent, sans trop de démonstration, avoir des points de comparaison avec la situation reprise dans le rapport de liquidation établi par le professionnel et versé au dossier de requête en vertu de l'article 195bis C. soc. Si le rapport prévu par l'article 181 n'a pas pour vocation d'éclairer le tribunal, il faut considérer que ce dernier a la possibilité de s'y référer. Dès lors, le professionnel doit moralement tenir compte de l'existence de toute plus-value, étant donné que le liquidateur doit justifier les valeurs obtenues lors de la réalisation des actifs.

Certains juristes sont partagés entre l'application de l'article 28, § 2, de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 dans toutes les situations et la possibilité d'y déroger lorsqu'il y a poursuite prévue de l'activité économique s'étalant sur une période de plus d'un an. Cette situation n'empêche pas l'application des règles de discontinuité et l'article 28, § 2, doit être appliqué en tenant compte des dispositions prévues par l'article 29 afin de pouvoir respecter les prescrits de l'article 24, ce qui laissera le sous-ensemble utile à l'exploitation avec des règles équivalentes à celles qui existent en continuité.

Dans l'hypothèse des tenants, qui est le maintien des règles de continuité, ils devront le faire dans le respect de l'article 30 de l'arrêté royal du 30 janvier 2001, qui, lui, prévoit que « Les règles d'évaluation visées à l'article 28, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, et leur application doivent être identiques d'un exercice à l'autre. Toutefois, elles sont adaptées au cas où,

notamment à la suite d'une modification importante des activités de la société, de la structure de son patrimoine ou des circonstances économiques et technologiques, les règles d'évaluation antérieurement suivies ne répondraient plus au prescrit de l'article 24, alinéa 1^{er} ».

C'est ainsi que, si l'on suit la position de l'un ou de l'autre, l'on doit inévitablement arriver à une situation active et passive semblable. Il est important de rappeler que chaque élément du patrimoine fait l'objet d'une évaluation distincte, conformément à l'article 31 de l'arrêté royal du 30 janvier 2001. Dès lors, on peut, en vertu de l'article 181 C. soc., dispenser certains éléments formant le tout ou partie des actifs de l'application de l'article 28, § 2, si l'on a pour ceux-ci la certitude juridique que la valeur comptable correspondra à la valeur de réalisation : par exemple, lorsque l'on possède une convention de rachat, etc.

L'impact de l'application des différents prescrits sur la tenue des comptes

La situation active et passive en discontinuité doit découler sans modification ni omission de la balance, et il va sans dire que l'organe de gestion devra veiller à ce que toutes les écritures qui pourraient résulter de la proposition de mise en liquidation soient bien enregistrées dans la comptabilité sous contrainte de pouvoir, en cas de refus de l'assemblée générale, non pas remettre la comptabilité en l'état, mais bien passer les écritures nécessaires pour revenir au strict respect de l'article 2 de la loi du 17 juillet 1975.

En effet, que l'assemblée générale décide la mise en liquidation ou pas, la société peut toujours se trouver en situation de modifier ses règles d'évaluation en fonction de l'article 28, § 2, mais ne peut plus jouir, par exemple, de sa plus-value sur l'immeuble, vu que l'article 57 de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 ne le permettra plus. Effectivement, la nature et l'étendue de l'activité de la société ne pourront plus être interprétées comme la réalisation des actifs en vue de couvrir les passifs.

En pratique, lors de la perspective de la mise en liquidation, l'organe de gestion doit :

- 1) établir une situation active et passive en continuité ne remontant pas à plus de trois mois de la date de l'assemblée générale extraordinaire devant statuer sur la proposition de mise en liquidation volontaire sur la base de la balance des comptes généraux ;
- 2) enregistrer les écritures résultant des nouvelles règles d'évaluation liées à l'application de l'article 28, § 2 ;

- 3) enregistrer les écritures liées aux modifications de l'application du droit comptable résultant de la stricte application de l'article 2 de la loi du 17 juillet 1975 portant éventuellement interprétation de l'article 57, § 1^{er} ;
- 4) établir une situation active et passive en discontinuité, à la même date que celle en continuité.

La présentation des deux situations permet à l'assemblée générale et à tout autre lecteur intéressé de mieux appréhender la situation de la société.

En cas de refus de l'assemblée générale de procéder à la mise en liquidation, l'organe de gestion doit :

- 1) enregistrer les écritures annulant en tout ou en partie l'application des règles d'évaluation liées à l'article 28, § 2 ;
- 2) enregistrer les écritures annulant les modifications liées à la prise en compte de la nouvelle nature et de la nouvelle étendue de la société en liquidation en vertu de l'article 2 de la loi du 17 juillet 1975 et découlant de l'application de l'article 57, § 1^{er} ;
- 3) enregistrer les écritures découlant des éventuelles modifications des règles d'évaluation pour tenir compte des modifications de la nature et de l'étendue des activités économiques de l'entreprise.

Conclusion

Procéder à l'élaboration d'une situation active et passive en discontinuité en vue de la joindre au rapport de l'organe de gestion prévu par l'article 181, § 1^{er}, C. soc. ne consiste pas à appliquer uniquement les prescrits de l'article 28, § 2, mais à appliquer l'ensemble des dispositions comptables qui pourraient avoir un impact sur la présentation de la situation afin de respecter les prescrits de l'article 24 de l'arrêté royal du 30 janvier 2001. C'est ainsi qu'il faudra notamment tenir compte de l'application de l'article 2 de la loi du 17 juillet 1975 compte tenu de la modification de l'étendue et de la nature des activités de la société avec toutes ses implications sur la présentation de la situation (PCM, structure du passif). L'application au sens strict du droit comptable, bien qu'elle s'avère plus contraignante que la simple application de l'article 28, § 2, a le mérite de rendre la situation correcte, complète et fidèle, permettant ainsi aux associés de mieux appréhender la situation et de se prononcer sur la proposition de mise en liquidation. Un tel respect des règles permettra au liquidateur de déterminer la situation à la date de la mise en liquidation qu'il doit inévitablement établir, comme il sera tenu de justifier, par la suite, l'évolution de la réalisation des actifs et de la liquidation des dettes auprès du tribunal de commerce. ●