

**TRAVAUX DE LA COMMISSION JURIDIQUE
DE L'INSTITUT DES REVISEURS
D'ENTREPRISE**

3/1988

PREFACE

Depuis 1974, la Commission juridique siège au sein du Centre Belge de Normalisation de la Comptabilité et du Revisorat. Elle succédait à une Commission comparable, créée au sein du Centre Académique en 1972.

La Commission est composée de professeurs de l'enseignement supérieur, de juristes d'entreprises, de réviseurs d'entreprises et de collaborateurs de l'Institut. Elle connaît des problèmes juridiques qui lui sont soumis par les membres de l'Institut. Elle émet également des avis motivés sur les questions juridiques importantes qui lui sont soumises par le Conseil de l'Institut. En outre, la Commission est attentive aux réformes projetées de la loi et touchant de près ou de loin le revisorat. Le résultat des activités de la Commission se lit dans les différents rapports du Conseil. Il nous a paru intéressant de rassembler les avis les plus importants de la Commission dans une brochure de synthèse. Le lecteur y trouvera en outre quelques prises de position (le plus souvent déontologique) adoptées par le Conseil après une analyse juridique approfondie, mais sans l'intervention de la Commission. A chaque fois, nous avons repris les références au rapport annuel. Notre synthèse s'arrête au rapport annuel 1987.

*

* *

Pierre Edouard BERGER a été le grand animateur de la Commission juridique. Il l'a présidée avec la compétence que nous lui connaissions jusqu'à son décès inopiné en 1987. Qu'il nous soit permis de dédier cette brochure à sa mémoire.

H. OLIVIER

Ont participé aux travaux de la Commission juridique au cours de la période sous revue :

P.E. BERGER, reviseur d'entreprises, président (jusque septembre 1987)
D. VAN WOENSEL, reviseur d'entreprises, président (à partir d'octobre 1987)
L. WILLEMS, reviseur d'entreprises, Vice-Président
H. OLIVIER, directeur du C.B.N.C.R., Secrétaire

Membres reviseurs d'entreprises

J.J. COUTURIER
A. DETRIXHE
B. GUEVAR
M. MEUNIER
J. ROCHETTE
P. CASSART

Membres extérieurs

P. BIDAINE, juriste d'entreprises
H. BRAECKMANS, Professeur à l'U.I.A.
G. COULON, juriste d'entreprises
C. DEL MARMOL, Professeur à l'Ulg
P. DEMIN, juriste d'entreprises
P.A. FORIERS, avocat
J.C. LAMBERT, juriste d'entreprises
C. LEMPEREUR, Conseiller à la Commission bancaire
J. LIEVENS, avocat
P. VAN OMMESLAGHE, avocat, professeur à l'U.L.B.
F. WALSCHOT, juriste d'entreprises

* * *

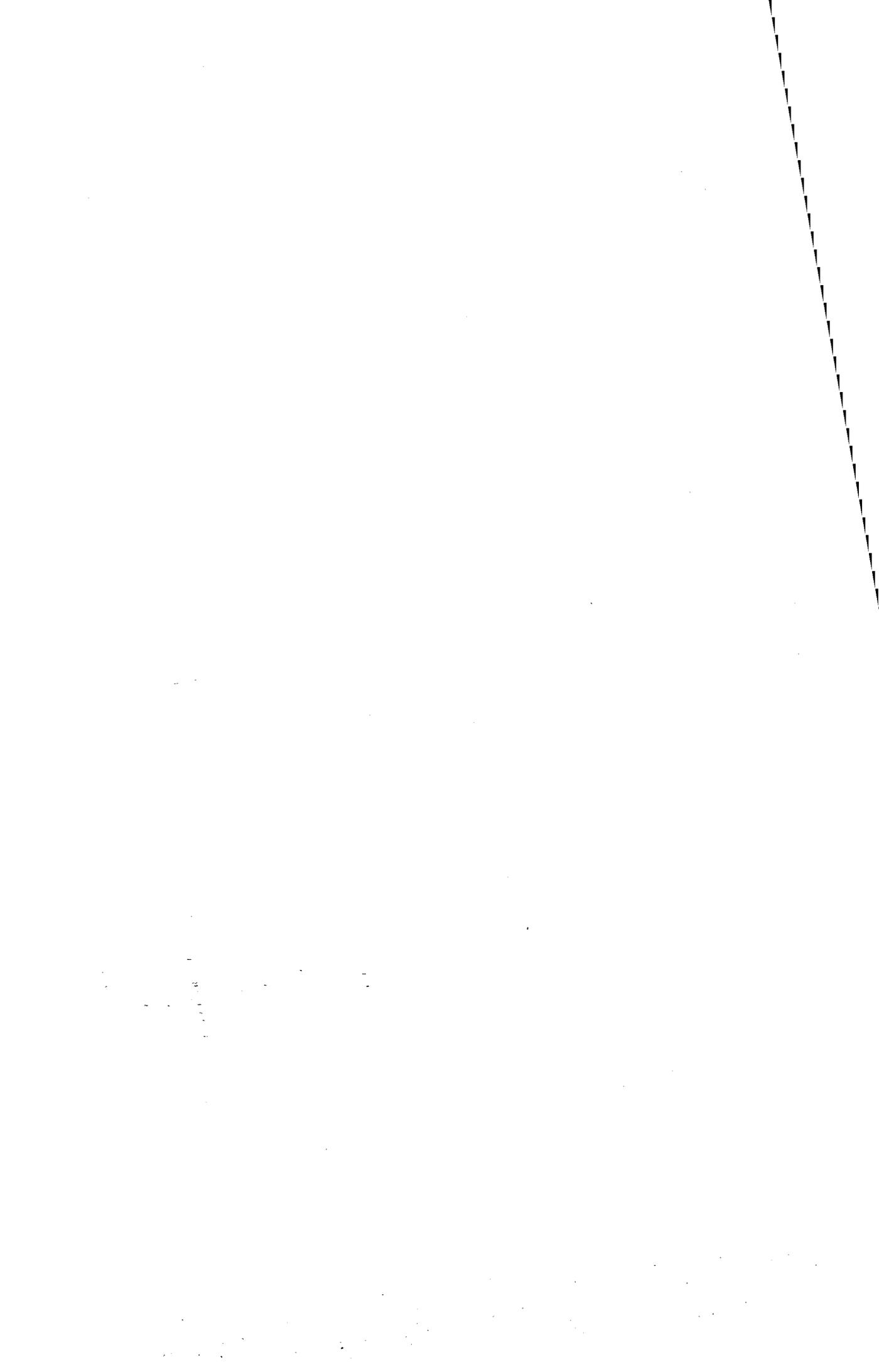


TABLE DES MATIERES

	<u>Pages</u>
I. DROIT DES SOCIETES	
A. <u>APPORTS EN NATURE</u>	9
1. Champ d'application	9
2. Exécution de la mission	10
3. Infraction au droit des sociétés	11
4. Infraction au droit comptable	12
5. Honoraires du reviseur	13
6. Apports de biens grevés d'une sûreté	14
7. Aménagement de biens loués	16
8. Modalité de la libération - apport de créance	17
9. Publicité des conclusions du rapport	18
B. <u>QUASI-APPORT</u>	19
1. Champ d'application	19
2. Possibilité de régulariser	20
C. <u>LA FONCTION DE COMMISSAIRE-REVISEUR</u>	20
1. Champ d'application	20
2. Rémunération du commissaire-reviseur	23
3. Durée de la mission	25
4. Exercice de la mission	26
5. Rapport de revision	27
6. Questions posées au commissaire	30
7. Poursuite du mandat en cas de liquidation de la société	31
8. Cessation des fonctions en cas de concordat	34
9. Décès du commissaire-reviseur	35
10. Démission du commissaire-reviseur	36
11. Election de domicile	38
12. Commissaire et ASBL	38
13. Article 64 §2 des lois sur les sociétés	39
14. Mission limitée d'expertise dans le cadre d'une société	40

D. <u>MISSIONS SPECIALES</u>	41
1. Modification de la forme juridique	41
2. Modification de l'objet social	43
3. Acomptes sur dividendes	43
4. Augmentation et réduction du capital	46
5. Rachat d'actions propres	49
6. Le reviseur et la liquidation	50
7. Multiplicité de certifications concomitantes	51
II. CONSEILS D'ENTREPRISES	53
III. REGLEMENTATION PROFESSIONNELLE	55
1. Activités d'expert	55
2. Plan financier à la constitution d'une société	55
3. Secret professionnel	56
4. Mission à titre gratuit	58
5. Honoraires	59
6. Incompatibilités	59
IV. DROIT COMPTABLE	65
1. Utilité de la réserve légale	65
2. Base du prélèvement minimum	66
3. Constitution de la réserve légale par prélèvement sur d'autres fonds propres	67
4. Utilisation de la réserve légale	68

o o o

I. DROIT DES SOCIETES

A. APPORTS EN NATURE

Introduction

Le rapport du reviseur d'entreprises à l'occasion d'une constitution de société ou d'une augmentation de capital par apport en nature dans une société anonyme ou une S.P.R.L. (art. 29bis, 34, 120bis et 122 LCSC) constitue une des missions importantes. Comment s'étonner dès lors des nombreuses questions posées à ce propos. La loi du 5 décembre 1984 a remanié la matière en profondeur, ce qui n'empêche que quelques avis, émis auparavant, gardent toute leur actualité.

Questions

- 1) **Champ d'application** : en 1981 (Rapport annuel, 1981, p. 63), une question fondamentale a été soulevée concernant le champ d'application du droit belge des sociétés, plus particulièrement concernant la vérification du reviseur en cas d'apport en nature lorsqu'une société déplace son siège social vers la Belgique.

Il s'agissait en l'occurrence d'une société qui transférait son siège social de Grande-Bretagne vers la Belgique en adoptant une forme juridique belge.

En droit belge, la nationalité de la société se détermine en fonction du lieu de son établissement principal, lequel doit correspondre normalement au lieu du siège social. Ce sera donc le lieu du principal établissement qui déterminera le droit applicable à la société (VAN RYN, J. et HEENEN, J., Principes de droit commercial, Bruxelles, 957, II, 144 et 145).

Tant le droit belge que le droit anglais autorisent le transfert du siège social de la Grande Bretagne vers la Belgique, et le régime juridique dans les deux pays admet que la personne morale continue à exister malgré qu'elle ait transféré son siège social. Il résulte d'un arrêt de la Cour de Cassation du 12 novembre 1965 que la société doit toutefois avoir une forme et un statut conformes à la loi belge (Cass., 12 novembre 1965, Rev. Prat. Soc., 1966, 136).

Dans l'exemple, la société anglaise n'est pas reconstituée à son entrée en Belgique, si bien que l'art. 29bis Lois soc. relatif aux apports ne consistant pas en numéraire lors de la constitution d'une société anonyme, ne s'applique pas. Son application serait contraire au principe de la rétroactivité de la loi belge, consacré implicitement par la Cour de Cassation dans l'arrêt précité.

2) Exécution de la mission

Quelle doit être l'attitude du réviseur lorsqu'une société modifie les données comptables et financières sur base desquelles il a établi son rapport sur un apport en nature ?

Ce problème a été étudié en 1985 (Rapport annuel 1985, p. 53) et deux hypothèses ont été retenues :

a) Modification par les fondateurs ou par l'organe d'administration

L'apport de biens ne consistant pas en numéraire à une société anonyme, à une société en commandite par actions ou à une S.P.R.L. fait l'objet d'un rapport revisoral qui sera selon le cas remis aux fondateurs ou mis à la disposition des associés au siège social quinze jours avant l'assemblée générale appelée à décider de l'opération.

Il n'y a pas de délai entre le dépôt du rapport et la passation de l'acte d'augmentation de capital. Si ce délai est anormalement long, c'est au notaire qu'il revient d'apprécier dans quelle mesure le rapport peut être accepté car le réviseur d'entreprises ne sera pas tenu au courant de l'évolution de l'opération. Toutefois, si le rapport a été demandé au commissaire-réviseur dans une augmentation de capital, celui-ci doit veiller personnellement à ce qu'aucun fait nouveau ne remette en cause la validité de son rapport. Le cas échéant, il devrait en informer l'assemblée.

Le Conseil ne s'est pas prononcé sur la validité d'une assemblée générale qui aurait délibéré alors que les délais légaux ne sont pas respectés. Le cas échéant, le commissaire-réviseur devrait justifier un dépôt tardif de son rapport.

De l'avis du Conseil, si l'opération ne se déroule pas dans les conditions qui ont été présentées au réviseur et énoncées dans son rapport, en d'autres termes, si les fondateurs ou l'organe d'administration de la société ont modifié la description, l'évaluation ou la rémunération des apports, un nouveau rapport doit être demandé et établi. Si la modification constitue une modification de l'ordre du jour, ce qui est probable, il va de soi que l'assemblée générale devrait être reconvoquée.

b) Modification par l'assemblée générale

L'assemblée générale n'est pas liée par les propositions d'augmentation de capital qui lui sont faites par l'organe d'administration de la société. Elle peut, au vu des rapports qui lui sont remis, décider de modifier par exemple le montant de l'augmentation de capital ou la rémunération des apports.

Les rapports du réviseur d'une part et de l'organe d'administration d'autre part doivent être annexés à l'acte authentique et déposés au greffe. En outre, la conclusion du rapport revisoral doit être reproduit dans l'acte (art. 7b, 6° et 9, lois soc.).

La publicité des rapports n'a pas le même objet que celle qui est organisée à propos des comptes annuels. Les rapports sont un élément du dossier qui a conduit à la décision de l'assemblée. En ce sens, ils conservent leur caractère informatif même si la décision finale ne correspond pas aux propositions du conseil d'administration. La décision de l'assemblée générale résultera à suffisance de l'acte notarié.

3) **Infraction au droit des sociétés**

Au cours de ses contrôles, le réviseur d'entreprises, qui n'est pas commissaire de la société pourrait constater qu'il y a eu antérieurement violation des lois sur les sociétés. Quel serait le comportement recommandable dans une telle situation ?

Le Conseil a été saisi du problème d'un réviseur invité à faire un rapport sur un apport en nature, faisant suite à un quasi-apport effectué sans respecter les règles de l'art. 24quater des lois sur les sociétés (Rapport annuel, 1985, p. 57). Après consultation de la Commission juridique, le Conseil a estimé que le réviseur d'entreprises qui n'occupe pas des fonctions de commissaire n'a pas le devoir de vérifier le respect des lois coordonnées sur les sociétés commerciales et des statuts en dehors de ce qui concerne spécialement l'opération qui est soumise à son contrôle. La Commission a pensé devoir suggérer la procédure suivante :

- après avoir constaté l'existence d'une infraction aux lois sur les sociétés, il convient de porter cette constatation à la connaissance du conseil d'administration et le cas échéant, d'envisager avec lui la possibilité de régulariser la situation d'illégalité;
- il faut examiner si l'infraction peut avoir une influence sur l'opération soumise à l'examen du réviseur d'entreprises. Si cette influence est établie, le rapport du réviseur devra faire mention des conséquences qui découlent de la situation délictueuse pour l'opération qui lui est soumise;

- si l'infraction constatée n'a aucune influence sur l'opération soumise à l'examen du réviseur d'entreprises, ce dernier n'est pas tenu d'en faire mention dans son rapport. Dans la mesure où il juge qu'il est important d'en informer l'assemblée générale, il pourrait néanmoins mentionner une infraction aux lois coordonnées sur les sociétés ou aux statuts dont il aurait connaissance par le fait de ses contrôles.

Un problème similaire avait déjà été soumis antérieurement (Rapport annuel, 1978, p. 31). Le réviseur d'entreprises avait été invité à établir un rapport sur un apport en nature à l'occasion d'une augmentation de capital subséquente à une augmentation de capital antérieure, effectuée sans le rapport revisoral requis. Le Conseil avait recommandé une attitude similaire à celle décrite dans le cas précédent.

Rappelons que le non respect de l'article 34 lois soc. (absence de rapport d'un réviseur) n'entraîne pas la nullité de l'augmentation de capital. Par contre, en application de l'art. 35 Lois soc., les administrateurs peuvent être jugés solidairement responsables des dommages qui résulteraient de la violation de cette disposition (par exemple, en cas de surévaluation de l'apport).

4) Infractions au droit comptable

Dans le même ordre d'idées, on s'interrogera sur l'attitude du réviseur d'entreprises qui constate l'absence de comptabilité régulière chez l'apporteur (Rapport annuel, 1985, p. 56). Selon le Conseil, après consultation de la Commission juridique, le réviseur d'entreprises qui n'exerce pas les fonctions de commissaire, n'est pas chargé d'attester les comptes chez l'apporteur, mais uniquement de faire rapport sur la valeur qui a été donnée à l'apport. Dès lors, il ne paraît pas que l'article 17 de la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises trouve matière à une application en l'espèce.

Toutefois, une distinction est faite :

Si l'apport consiste en des éléments d'actif isolés, qui n'appellent pas une vérification du système comptable pour en déterminer la valeur, le réviseur d'entreprises n'a pas le devoir de s'interroger sur le caractère régulier de la comptabilité de l'entrepreneur.

S'il s'agit d'un apport d'universalité, le réviseur d'entreprises doit disposer des éléments probants nécessaires pour pouvoir porter un jugement sur l'évaluation qui est faite par les parties. Les diligences normales impliquent un examen du système comptable, afin de déterminer si le réviseur peut accorder du crédit aux informations qui lui sont fournies. Si la comptabilité de l'apporteur est déficiente, le réviseur d'entreprises portera une attention particulière aux conditions de l'apport et réunira les éléments probants de substitution suffisants. Il convient de rappeler qu'un petit commerçant peut avoir une comptabilité régulière, sans tenir une

comptabilité en partie double : dans ce cas également, le réviseur devra réunir des éléments probants de substitution suffisants pour l'évaluation de l'universalité.

Le caractère insuffisant du système comptable donnera lieu à une réserve dans le rapport du réviseur d'entreprises, lorsque celui-ci n'a pas pu réunir par d'autres voies les informations nécessaires pour assurer la pertinence du jugement qu'il émet sur l'évaluation de l'universalité de biens. Le Conseil invite les membres à une plus grande prudence lorsque l'apporteur ne dispose pas d'un système comptable suffisant. La négligence des apporteurs fait courir aux réviseurs d'entreprises un risque supplémentaire dont ils doivent mesurer l'importance.

5) Honoraires du réviseur

Les lois sur les sociétés commerciales prévoient que l'acte constitutif d'une société anonyme (art. 30, 14°) ou d'une S.P.R.L. (art. 121, 17°) mentionnera le montant, au moins approximatif des frais, dépenses et rémunérations ou charges, sous quelque forme que ce soit, qui incombent à la société ou qui sont mis à sa charge à raison de sa constitution.

A ce propos, il a été précisé (Rapport annuel, 1981, p. 66) que les honoraires du réviseur d'entreprises chargé de contrôler l'apport en nature, doivent être intégrés dans ce montant. Il faut donc que le réviseur d'entreprises joigne à son rapport un état provisoire ou estimatif de ses honoraires.

Toujours à propos des honoraires, il a été demandé à la Commission juridique si les honoraires relatifs à un apport en nature peuvent être facturés aux fondateurs d'une société lorsque celle-ci est déclarée en faillite. Selon la Commission (Rapport annuel, 1982, p. 116), il s'agit ici d'engagements pris par les fondateurs au nom de la société en formation, et il convient d'appliquer l'article 13bis des lois sur les sociétés commerciales.

Lorsque la société aura été effectivement constituée et que le rapport du réviseur d'entreprises aura été déposé au greffe du tribunal de commerce, la société aura normalement repris à son compte les frais afférents au contrôle de l'apport. Ceci signifie que les fondateurs seront dégagés de toute responsabilité personnelle et solidaire, et les honoraires dus ne pourront être recouverts à leur charge : c'est la société qui sera débitrice. Toutefois, lorsque la société n'a pas été constituée dans les deux ans de la naissance de l'engagement, à savoir la mission confiée au réviseur, les fondateurs resteront personnellement et solidairement responsables et les honoraires pourront leur être réclamés.

6) Apport de biens grevés d'une sûreté

Un problème que l'on rencontre fréquemment dans le cas d'un apport en nature, c'est celui des sûretés qui grevent les biens que l'on souhaite apporter en société, notamment l'hypothèque et le gage sur fonds de commerce. La Commission juridique a procédé à une analyse détaillée du problème (Rapport annuel, 1983, p. 48). Elle fait observer d'abord que cette hypothèque et ce gage trouvent leur origine dans une convention et que l'une des parties ne peut modifier unilatéralement les termes de celle-ci. Le reviseur d'entreprises vérifiera donc si le créancier gagiste ou hypothécaire a donné son accord au transfert de propriété qui résulte d'un apport en société. La description de l'apport ne sera pas complète si la mention des sûretés qui grevent les biens n'est pas faite correctement.

Puisque le reviseur d'entreprises devra évoquer la description de l'apport dans son rapport, il lui faudra s'enquérir de l'existence de ces sûretés. Il consultera à cet effet les organes administratifs compétents. Une concertation entre le reviseur d'entreprises et le notaire pourrait éviter une série de démarches inutilement redondantes. Pour déterminer la valeur de l'apport, il faudra nécessairement prendre en considération l'ensemble de l'opération, c'est-à-dire le transfert de propriété de l'immeuble ou du fonds de commerce, mais aussi l'objet de la garantie. A cet égard, trois hypothèses peuvent se rencontrer :

- la dette garantie doit être payée par la société bénéficiaire de l'apport;
- la dette garantie doit être payée par celui qui effectue l'apport;
- la sûreté a été consentie non pas en gage d'une dette, mais en garantie d'opérations commerciales en cours ou à venir avec les autorités ou avec des institutions financières;

a) La société paie la dette

Il s'agit alors d'un apport d'actifs et de passifs qui sont étroitement liés. Une évaluation distincte des différents éléments doit être réalisée et, dans un deuxième temps, il faudra rapprocher les actifs et les passifs pour déterminer la valeur nette de l'apport. S'il s'agit, par exemple, de l'apport d'un immeuble hypothéqué, l'enregistrement dans les comptes se fera, d'une part, en compte d'immobilisations corporelles pour la valeur intrinsèque de l'immeuble, et, d'autre part, en compte de dettes pour la dette que doit supporter la société, la différence constituant l'apport proprement dit qui doit être rémunéré par des actions.

On ne pourrait pas apprécier la valeur d'un actif grevé d'un gage par référence au simple montant de la dette garantie totalement ou partiellement par ce gage. Par contre, tel pourrait être le cas dans une entreprise dont les actifs gagés, par suite de circonstances, sont devenus d'une valeur inférieure à la dette qu'ils garantissent.

b) La dette n'est pas payée par la société

Il se peut que le débiteur, apporteur du bien, désire continuer à supporter personnellement la charge de la dette. Ce pourrait être le cas, par exemple, lorsque l'hypothèque couvre une maison privée pour laquelle a été contractée la dette et des locaux commerciaux attenants qui sont apportés en société. Dans une telle hypothèse, il ne serait pas logique de retenir comme valeur d'apport, une valeur nette après déduction de la dette, sauf s'il y a lieu de croire que le débiteur ne satisfera pas à ses obligations. Si l'on devait retenir cette valeur, tout remboursement de dette par l'apporteur aurait pour conséquence que la rémunération obtenue en contrepartie de l'apport serait inéquitable.

D'un point de vue comptable, la loi requiert d'enregistrer l'apport dans le compte approprié de l'immobilisé, et d'acter dans les comptes d'engagements, la garantie réelle constituée pour compte de tiers, ou d'un administrateur ou gérant.

Si par la suite la société est évincée, en tout ou en partie, des biens apportés par la réalisation de la sûreté, l'associé en sera garant envers la société. Dans cette hypothèse, il est toutefois vraisemblable que l'associé soit lui-même insolvable. Pour cette raison, il est nécessaire que le réviseur d'entreprises effectue une analyse du risque couru par l'entreprise en se prononçant sur la solvabilité du débiteur.

Dans toutes les hypothèses, il mentionnera l'existence de la sûreté dans les conclusions de son rapport, même si celle-ci apparaît également dans l'acte de société, conformément à l'art. 30, 17^o des lois coordonnées sur les sociétés. Si des motifs suffisants justifiaient une incertitude majeure à propos de la solvabilité du débiteur, le réviseur devrait émettre des réserves expresses, non pas en ce qui concerne la valeur du bien, mais en raison du risque d'éviction couru par l'entreprise dès sa constitution.

c) Sûreté donnée en garantie d'opérations commerciales en cours ou à venir

Cette hypothèse n'est différente des deux précédentes qu'en apparence. Il pourrait s'agir, par exemple, d'un gage sur fonds de commerce accordé en garantie d'une ouverture de crédit. Si l'ouverture de crédit est transférée à la société alors qu'elle n'a pas été utilisée, aucun problème ne peut exister à propos de l'évaluation de l'apport. Si

le remboursement d'une dette doit être opéré par la société, l'apport devra se faire sous déduction de la charge supportée par celle-ci. Si le remboursement est à charge de l'apporteur, celui-ci est garant d'une jouissance paisible de l'apport par la société.

Il se pourrait également que la sûreté soit donnée en tant que garantie de bonne fin d'une opération commerciale. Dans ce cas, le reviseur d'entreprises aurait à déterminer qui serait responsable de la non exécution du contrat, et si c'est la société bénéficiaire de l'apport, il devra évaluer la probabilité que celle-ci doive supporter une charge qui viendrait alors en déduction de la valeur du bien apporté.

Selon le cas, il faudrait soit établir la valeur nette de l'apport, soit mentionner clairement dans le rapport, d'une part, l'existence de la sûreté et le risque d'éviction qui en découle et, d'autre part, s'il existe un risque anormal de réalisation de la sûreté. Dans cette dernière hypothèse, on pourrait recommander la constitution d'une provision pour risque à déduire de la valeur de l'apport.

7) Aménagement de biens loués

Un confrère avait rédigé un rapport relatif à une augmentation de capital par apport en nature consistant entre autres en des travaux de rénovation et de décoration effectués dans des locaux loués (Rapport annuel, 1982, p. 57). Le problème est intervenu lorsque le curateur de la société tombée en faillite s'est interrogé sur la validité de l'apport.

Les travaux avaient été exécutés dans des lieux dont la faillie n'était pas propriétaire : l'élément d'actif avait disparu avec la faillite. La valeur des travaux n'était pas contestée mais bien le caractère apportable de tels investissements.

Le Conseil a émis l'avis qu'un ensemble de travaux et aménagements de biens loués peut faire l'objet d'un apport. Nul ne conteste la valeur économique de tels biens. Selon le droit comptable, ces aménagements devront être enregistrés sous la rubrique des autres immobilisations corporelles (III.E.) et amortis sur la durée du bail. Même dans l'hypothèse d'une liquidation, la valeur de l'apport se retrouvera incluse dans le droit au bail, partie du fonds de commerce.

Le fait qu'il ne reste rien dans l'actif de la faillite après l'écoulement d'un certain temps n'est pas significatif de l'inexistence d'un apport.

C'est le cas de tout apport en nature tant corporel qu'incorporel, à l'exception peut-être des terrains. Par contre, le reviseur d'entreprises devra veiller à ce que les apporteurs prennent en considération la durée du bail restant à courir au moment de l'apport, pour l'évaluation de ces aménagements.

8) Modalités de la libération - apport de créance

Un autre problème soumis à la Commission juridique concernait la licéité d'une libération anticipée d'un apport en numéraire (Rapport annuel, 1981, p. 113). Il s'agissait, en l'espèce, d'une avance de fonds par un fondateur, dans un contrat conclu au nom d'une société en formation.

La Commission a estimé que le texte de l'art. 29bis Lois soc. permet ici deux interprétations : "En cas d'apport en numéraire à libérer lors de la passation de l'acte, les fonds sont, préalablement à la constitution de la société, déposés par versement ou virement à un compte spécial ouvert au nom de la société en formation ...". Plus loin, il est prévu que chaque part correspondant à un apport en numéraire doit faire l'objet d'une libération d'un quart au moins. Par ailleurs, l'article 13bis Lois soc. dispose que seuls les organes de la société ont qualité pour reprendre les opérations accomplies au nom de la société en formation. Ces organes sociaux peuvent être nommés dans l'acte de société, mais pourraient difficilement délibérer avant la signature de l'acte.

Il en résulte que les sommes qui sont déboursées par un fondateur dans le cadre d'un contrat conclu au nom d'une société en formation devraient être considérées comme une créance sur la société. Celle-ci pourrait éventuellement être remboursée à la condition que les organes sociaux de cette société décident de reprendre le contrat.

Cette créance pourrait aussi être apportée à la société. Le reviseur d'entreprises veillera alors à la description complète de la créance apportée et de ses conséquences.

Le problème a été soulevé à nouveau en 1985 (Rapport annuel, 1985, p. 99) et la position antérieurement adoptée a été confirmée : une telle opération est difficile sauf dans le cas où la libération minimum d'un quart est effectuée en espèces. La Commission a ajouté à cette occasion les précisions suivantes :

- a) Pour qu'il y ait apport en nature, il faut une créance certaine. Si la créance doit naître de la reprise d'un engagement au nom de la société en formation, il faut que la certitude de cette reprise existe; or ceci paraît difficile lorsque la société n'existe pas et qu'elle n'a pu désigner aucun organe capable de reprendre l'engagement. Les règles relatives à l'apport en nature ne peuvent dès lors s'appliquer.
- b) La libération minimale d'un quart en espèces pour chaque action doit être effective. La somme doit impérativement être présente sur le compte spécial ouvert au nom de la société.
- c) S'il y a eu libération d'un quart du montant de chaque action par versement sur le compte spécial, le solde non libéré peut faire l'objet d'une compensation, lorsque les conditions de la compensation légale sont réunies, à savoir que les dettes soient également certaines, liquides et exigibles (voir VAN BRUYSTEGEM, B., De vennootschappenwet '86, Kluwer, Anvers, 1986, p. 47).

9) Publicité des conclusions du rapport

A l'occasion de la modification apportée par la loi du 5 décembre 1984, une question a été posée quant aux conclusions du rapport concernant un apport en nature en cas d'augmentation de capital (Rapport annuel, 1985, p. 55). Avant la modification de la loi, les articles 30, 2° (S.A.) et 121 (S.P.R.L.) stipulaient que les conclusions du rapport du reviseur d'entreprises devaient être reproduites dans l'acte de société. En application des articles 9, 7° (S.A.) et 7.b., 6° Lois soc. (S.P.R.L.), ces conclusions devaient également être reproduites dans les extraits à publier. Puisque les articles 34 (S.A.) et 122 (S.P.R.L.) des lois sur les sociétés prévoyaient que les conditions et formalités requises pour la constitution s'appliquaient également à une augmentation de capital, on en déduisait que les conclusions du rapport du reviseur d'entreprises devaient être reproduites dans l'acte d'augmentation de capital lorsque cette augmentation se réalise par apport en nature.

Les articles 34 § 1 (S.A.) nouveau et 122 § (S.P.R.L.) adoptent un autre libellé et disposent que les formalités et conditions prescrites par les articles 29 (S.A.) et 120 (S.P.R.L.) sont aussi requises pour toute augmentation de capital. L'absence de référence explicite aux articles prévoyant la reproduction des conclusions dans l'acte (art. 30, 11° pour les S.A. et 121, 12° pour les S.P.R.L.) ainsi qu'aux dispositions relatives à l'extrait à publier (art. 9, 7° pour les S.A. et 7, b, 6° pour les S.P.R.L.) permettrait de conclure que l'obligation susmentionnée avait été abrogée.

Selon le Conseil, rien dans les travaux préparatoires ne donne à penser que le législateur aurait eu l'intention de modifier la procédure antérieure. Par ailleurs, il n'y a aucune raison objective de soumettre l'augmentation de capital par apport en nature à un régime différent de celui qui concerne les constitutions de société. Au contraire, la modification de la loi en 1984 aurait eu plutôt pour objectif d'aligner les deux procédures sur un canevas identique (voir, par exemple, l'obligation pour les fondateurs de déposer un rapport justifiant l'intérêt que l'apport en nature présente pour la société et exposant éventuellement les raisons pour lesquelles ils s'écartent des conclusions du rapport du reviseur d'entreprises (art. 29bis, 4e alinéa, Lois soc.).

En outre, on ne peut pas parler d'une carence de texte, mais tout au plus d'une imprécision. En particulier, l'article 12, § 1er, 2° impose le dépôt et la publication des actes modifiant les dispositions dont la loi prescrit le dépôt et la publication. Ce qui s'applique aux articles 7b, 6° et 9° lois soc.

B. QUASI-APPORT

Introduction

Les articles 29quater et 120quater ont été insérés dans les lois coordonnées sur les sociétés commerciales en 1984. Ces articles imposent, dans certaines conditions, le contrôle revisoral lors de l'acquisition, dans les deux ans de la constitution de la société, d'éléments d'actif appartenant à un actionnaire, un administrateur, un gérant de la société ou à une personne ayant signé l'acte constitutif.

Encore qu'il s'agisse d'une disposition récente, la Commission juridique a déjà été amenée à répondre à certaines questions la concernant.

Questions

1) **Champ d'application**

L'article 29quater, § 3 lois soc. prévoit que la procédure (rapport du reviseur d'entreprises, rapport du conseil d'administration, approbation par l'assemblée générale) ne s'applique pas aux acquisitions faites dans les limites des opérations courantes conclues aux conditions et sous les garanties normalement exigées par la société pour les opérations de la même espèce.

La Commission juridique a été interrogée sur la portée exacte de ces termes (Rapport annuel, 1985, p. 101). Elle a dû constater à cette occasion un manque de clarté à ce propos. Selon les termes du rapport de la Commission spéciale de la Chambre des Représentants, il s'agit "des opérations qui relèvent de la gestion journalière de la société et qui sont normales eu égard à l'objet de celle-ci (par exemple, l'acquisition d'un terrain par une société immobilière)". (Doc. parl., Chambre, 1981-1982, n° 201/9, p. 25). En l'hypothèse qui lui était soumise, la Commission a cru pouvoir répondre que l'acquisition d'un portefeuille d'assurances par une société de courtage n'a pas le caractère d'une opération journalière et devrait dès lors faire l'objet d'un vote de l'assemblée générale informée par les rapports prévus par la loi.

La procédure prévue à l'art. 29quater des LCSC ne s'applique que s'il s'agit d'un élément d'actif pour lequel il est déboursé une rémunération au moins égale à un dixième du capital souscrit.

Il a été demandé à la Commission comment il fallait calculer cette limite quand l'élément d'actif concerné est un goodwill, rémunéré par un pourcentage du chiffre d'affaires à réaliser dans les dix ans qui suivent l'acquisition. (Rapport annuel, 1986, 142). Selon la Commission, il ne peut y avoir rémunération équitable que si la contrevaletur qui sera payée

par la société est proche de la valeur réelle du bien acquis. On peut donc se référer à la valeur actuelle de ce bien pour déterminer si la limite de 10 % est dépassée. Le texte de la loi, en tout cas, ne s'oppose pas à cette interprétation.

2) Possibilité de régulariser

La Commission a été interrogée sur la possibilité de régulariser un quasi-apport réalisé en violation de l'art. 29 quater des LCSC (Rapport annuel, 1985, p. 58).

L'infraction existe dès l'instant où l'opération n'a pas été préalablement approuvée par l'assemblée générale. Toutefois, il serait possible de demander à l'assemblée générale une ratification de l'acte accompli en fraude de la loi et de présenter, en vue de cette ratification, les rapports du réviseur d'entreprises et du conseil d'administration.

Le réviseur d'entreprises qui serait consulté en vue de réaliser ce rapport pourrait accepter d'effectuer la mission. Néanmoins, il devrait de préférence mentionner dans son rapport que le transfert de propriété a déjà été réalisé et qu'il s'agit d'une régularisation. S'il est le commissaire de la société, et que cette régularisation intervient à sa demande, il ne sera plus nécessaire d'en faire mention dans le rapport établi conformément à l'art. 65, 5° lois soc.

C. LA FONCTION DE COMMISSAIRE-REVISEUR

Introduction

La fonction de commissaire de la société. Cette transformation a fait l'objet de nombreuses questions. Mais avant la réforme déjà, de nombreux avis avaient été émis sur la fonction traditionnelle du commissaire.

1) Champ d'application

La loi du 21 février 1985 modifie en profondeur la définition des sociétés qui sont tenues de nommer un commissaire-réviseur. Le rapport annuel 1985 établit un état de la question (Rapport annuel, 1985, p. 40). Au terme des articles 64, 134 et 146bis des lois coordonnées sur les sociétés commerciales, toutes les sociétés anonymes, les S.P.R.L. et sociétés coopératives doivent désigner un commissaire parmi les personnes physiques ou morales membres de l'Institut des Réviseurs d'entreprises. Toutefois, ces mêmes articles prévoient une dérogation facultative pour les

par la société est proche de la valeur réelle du bien acquis. On peut donc se référer à la valeur actuelle de ce bien pour déterminer si la limite de 10 % est dépassée. Le texte de la loi, en tout cas, ne s'oppose pas à cette interprétation.

2) Possibilité de régulariser

La Commission a été interrogée sur la possibilité de régulariser un quasi-apport réalisé en violation de l'art. 29 quater des LCSC (Rapport annuel, 1985, p. 58).

L'infraction existe dès l'instant où l'opération n'a pas été préalablement approuvée par l'assemblée générale. Toutefois, il serait possible de demander à l'assemblée générale une ratification de l'acte accompli en fraude de la loi et de présenter, en vue de cette ratification, les rapports du réviseur d'entreprises et du conseil d'administration.

Le réviseur d'entreprises qui serait consulté en vue de réaliser ce rapport pourrait accepter d'effectuer la mission. Néanmoins, il devrait de préférence mentionner dans son rapport que le transfert de propriété a déjà été réalisé et qu'il s'agit d'une régularisation. S'il est le commissaire de la société, et que cette régularisation intervient à sa demande, il ne sera plus nécessaire d'en faire mention dans le rapport établi conformément à l'art. 65, 5° lois soc.

C. LA FONCTION DE COMMISSAIRE-REVISEUR

Introduction

La fonction de commissaire de la société. Cette transformation a fait l'objet de nombreuses questions. Mais avant la réforme déjà, de nombreux avis avaient été émis sur la fonction traditionnelle du commissaire.

1) Champ d'application

La loi du 21 février 1985 modifie en profondeur la définition des sociétés qui sont tenues de nommer un commissaire-réviseur. Le rapport annuel 1985 établit un état de la question (Rapport annuel, 1985, p. 40). Au terme des articles 64, 134 et 146bis des lois coordonnées sur les sociétés commerciales, toutes les sociétés anonymes, les S.P.R.L. et sociétés coopératives doivent désigner un commissaire parmi les personnes physiques ou morales membres de l'Institut des Réviseurs d'entreprises. Toutefois, ces mêmes articles prévoient une dérogation facultative pour les

sociétés qui, pour le dernier exercice clôturé, répondent aux critères énoncés à l'article 12, § 2 de la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises.

De nombreuses questions à ce propos sont parvenues au Conseil et des questions similaires ont été posées à la Commission des normes comptables qui a publié un avis dans son bulletin n° 16/1985 ainsi qu'au Ministre des Affaires économiques qui a répondu à une question parlementaire sur ce même thème (Question n° 124 de M. Vandezande du 5 août 1985, Questions et Réponses, Sénat, 1985, n° 47, p. 2230). C'est sur base de ces questions que le Conseil a commenté les modalités de calcul de ces critères.

Selon l'article 12, § 2 de la loi du 17 juillet 1975, l'obligation de désigner un commissaire ne s'applique pas aux entreprises qui ne dépassent pas plus d'une des limites suivantes :

- nombre de travailleurs occupés, en moyenne annuelle, 50;
- chiffre d'affaires annuel, hors taxe à la valeur ajoutée : 145 millions de francs (1).
- total du bilan, 70 millions de francs (2).

sauf si le nombre de travailleurs occupés, en moyenne annuelle, dépasse 100.

L'arrêté royal du 12 septembre 1983 portant exécution de la loi du 17 juillet 1975 contient un chapitre IV déterminant certaines modalités d'application des critères précités. De toute évidence, cet arrêté royal doit s'appliquer également lorsque se pose la question de la désignation d'un commissaire. Le Parlement en a d'ailleurs été informé très clairement, d'une part par l'amendement du Gouvernement, et, d'autre part, par le rapport de la Commission spéciale de la Chambre des Représentants (3). Par ailleurs, le Ministre des Affaires économiques a confirmé ultérieurement ce point de vue.

Il en résulte les règles suivantes :

- lorsque l'exercice a une durée inférieure ou supérieure à douze mois, le montant du chiffre d'affaires est multiplié par une fraction dont le dénominateur est douze, et le numérateur le nombre de mois compris dans l'exercice considéré, tout mois commencé étant compté pour un mois complet;

¹) Ces montants ont été ainsi modifiés par un arrêté royal du 16 janvier 1986 (Moniteur Belge du 28 janvier 1986).

²) Doc. Parl., Chambre, (1982-1983), n° 552/35, p. 34

³) Doc. Parl., Chambre, (1982-1983), n° 552/35, p. 35.

- la moyenne des travailleurs occupés est la moyenne arithmétique ordinaire du nombre de travailleurs occupés. Cette moyenne s'obtient en divisant le total des journées de travail et des journées assimilées, prestées par les travailleurs durant l'année, par le nombre de journées de travail dans l'entreprise, étant entendu que toute prestation, quelle qu'en soit la durée, est considérée comme une journée de travail effective;
- lorsque plus de la moitié des produits résultant de l'activité d'une entreprise sont des produits non visés par la définition du poste "chiffre d'affaires, il y a lieu d'entendre par chiffre d'affaires le total des produits à l'exclusion des produits exceptionnels;
- le total du bilan est la valeur comptable du total de l'actif tel qu'il apparaît au schéma de bilan annexé à l'arrêté royal du 8 octobre 1976 relatif aux comptes annuels des entreprises;
- dans le cas d'une entreprise liée à une ou à plusieurs autres au sens de l'arrêté royal du 8 octobre 1976 relatif aux comptes annuels des entreprises ⁽⁴⁾, les critères en matière de chiffre d'affaires et de total du bilan sont déterminés sur une base consolidée. Quant aux critères en matière de personnel occupé, le nombre de travailleurs occupés en moyenne annuelle par chacune des entreprises liées est additionné.

La question la plus fréquemment posée au Conseil concernait l'obligation de faire une application consolidée des critères dans l'hypothèse où il s'agit d'entreprises liées. La loi ne permet aucune hésitation à cet égard, même lorsque la société-mère ou la filiale est une société de droit étranger ⁽⁵⁾.

En matière de consolidation, la Commission juridique a été saisie d'une question spécifique (Rapport annuel, 1986, p. 142) : Lorsqu'une société perd son caractère de filiale après la clôture de l'exercice parce que les actions sont cédées par la société-mère, à quelle date doit s'apprécier le critère de la "grande entreprise" ?

Si la décision de céder la filiale est prise au cours de l'exercice antérieur, même lorsque l'opération doit être réalisée après la clôture de l'exercice, il ne peut plus s'agir d'une filiale et dès lors l'obligation de consolider n'existe pas. Par contre, si la décision est prise après la clôture de l'exercice, l'article 64 §2 Lois soc. impose le calcul des critères "pour le dernier exercice clôturé". L'opération de cession s'étant produite après la clôture de l'exercice, elle ne peut être rattachée à

⁴⁾Sur la définition des entreprises liées, voir l'avis n°114 de la Commission des normes comptables (Bulletin n°4, décembre 1978, p. 20).

⁵⁾En effet, il s'agit d'appliquer ici une règle relative aux statuts de la société de droit belge, et en particulier de déterminer la portée de l'exception facultative contenue dans l'article 64, 2 Lois soc.

l'exercice précédent. En conclusion, et même si cela peut paraître manquer de logique, les textes de loi conduisent, selon la Commission, à conclure qu'il faudra désigner un commissaire-reviseur.

En 1987, il a été demandé quelle attitude devait adopter le commissaire-reviseur d'une société-mère qui constaterait que la filiale de la société-mère a omis de désigner un commissaire, bien que sur base consolidée, les critères d'exemption prévus par la loi ne soient pas rencontrés (Rapport annuel, 1987, p. 99).

Le Conseil a considéré que le commissaire-reviseur ne porte aucune responsabilité quant aux infractions commises dans une autre société, fût-elle une entreprise liée à celle qu'il contrôle. Le droit belge maintient le principe de l'indépendance des personnalités juridiques et n'impose pas de révéler à l'assemblée générale d'une société-mère les infractions constatées dans la filiale.

Dans le cadre de ses activités de contrôle, il appartient néanmoins au commissaire de la société-mère de déterminer s'il a pu obtenir les informations nécessaires et les assurances indispensables quant à la validité des rubriques des comptes annuels concernant les entreprises liées. Dans le cas contraire, il lui appartient d'émettre des réserves dans son rapport relatif aux comptes annuels de la société-mère.

2) Rémunération du commissaire-reviseur

L'article 64ter Lois soc. dispose que les émoluments des commissaires consistent en une somme fixe établie au début de leur mandat par l'assemblée générale. La Commission juridique a été interrogée pour savoir si le non respect de ces règles résultait en une nullité de plein droit. L'avis qu'elle a émis en 1983 reste d'actualité (Rapport annuel, 1983, p. 103). La Commission a considéré que les règles concernant les émoluments étaient sans aucun doute des règles impératives. La loi prévoit d'ailleurs des sanctions pénales en cas d'infraction (l'actuel art. 204, 5° Lois soc.). Toutefois, il ne paraît pas que la violation de ces règles doivent entraîner la nullité de la nomination du commissaire-reviseur. Il existe un intérêt public à ce que le commissaire-reviseur puisse entrer en fonction même si sa nomination est entachée de certaines irrégularités dont il n'est pas responsable.

Il obtiendra toutefois que l'organe d'administration de l'entreprise s'engage à effectuer les démarches nécessaires auprès de l'assemblée générale pour que la situation soit régularisée dans le plus bref délai.

Une question dans le même sens concernait la situation du commissaire-reviseur dont les honoraires n'ont pas été fixés par l'assemblée générale (Rapport annuel, 1986, p. 69). L'absence de rémunération fixée par l'assemblée générale aura nécessairement des conséquences sur la possibilité de rémunérer le mandat du commissaire-reviseur. En effet, aucun paiement ne pourra être fait à celui-ci avant que l'assemblée générale n'ait fixé le montant de ses émoluments.

Si des honoraires étaient versés nonobstant le fait qu'aucune décision de l'assemblée générale n'a été prise, ceux-ci pourraient être considérés comme une avance en attendant une décision ultérieure de l'assemblée générale. Or, l'article 64ter Lois soc. interdit à la société de consentir des avances au commissaire-reviseur. Cette disposition est assortie d'une sanction pénale, tant dans le chef des administrateurs que des commissaires, prévue à l'article 204, 5° Lois soc.

Faisant application de cette règle, le Conseil n'a pas autorisé un membre de l'Institut à demander en justice le recouvrement de ses honoraires pour des prestations effectivement réalisées dans le cadre d'un mandat de commissaire, pour la seule raison que ses honoraires n'avaient pas été fixés par l'assemblée générale.

L'article 64ter Lois soc. dispose également que les émoluments peuvent être modifiés de commun accord entre les parties. Une telle modification s'impose dans le cas d'un changement important dans les activités de l'entreprise, pour rencontrer le prescrit de l'article 64 §1, 3e alinéa Lois soc. qui dispose : "L'assemblée générale détermine le nombre de commissaires et fixe des émoluments garantissant le respect des normes de révision établies par l'Institut des Reviseurs d'Entreprises" (Rapport annuel, 1986, p. 66).

L'augmentation des émoluments, convenue après la date de nomination, peut même prendre cours à la date de la nomination, en fonction du plan stratégique de l'entreprise, pour autant que ceci résulte d'une décision non ambiguë de l'assemblée générale et que des montants fixes soient consignés dans le procès-verbal de l'assemblée.

o O o

Une autre question concernait la nomination d'un réviseur d'entreprises par le Président du Tribunal de Commerce (Rapport annuel, 1986, p. 66). La question était de savoir si le commissaire-reviseur était autorisé à demander à l'assemblée générale de voter une augmentation des émoluments, lorsque le montant fixé dans la décision du Président du Tribunal de Commerce qui le nomme est considéré comme insuffisant au vu des besoins du contrôle.

Après avoir consulté la Commission juridique, le Conseil a considéré que la décision du Président du Tribunal de Commerce ne peut être modifiée en tout ou en partie que par le Président du Tribunal de Commerce lui-même. Une modification des émoluments par l'assemblée générale est exclue, sauf à l'occasion et en même temps que la confirmation, par l'assemblée générale, de la nomination, éventuellement après présentation par le Conseil d'entreprise. Si cette procédure de confirmation intervient avant l'expiration de la première année de mandat du commissaire-reviseur, l'augmentation pourrait avoir un effet immédiat.

o O o

Concernant les émoluments du commissaire-reviseur auprès de différentes filiales d'un groupe de sociétés, un réviseur a demandé s'ils pouvaient être mis à charge de la société-mère (Rapport annuel, 1986, p. 67).

Sur avis de la Commission juridique, le Conseil a conclu, en se référant à une doctrine unanime, que l'assemblée générale a le droit et le devoir de fixer le montant des émoluments du commissaire-reviseur. Elle ne peut pas s'en référer à un tiers (RONSE, J., De Vennootschapswetgeving 1973, n° 312. RESTEAU, C., Traité des sociétés anonymes, 3e édition, n° 1237. SIMONT, L., La loi du 6 mars 1973, Rev. Prat. Soc., 1974, p. 38, n° 36).

La rémunération du ou des commissaires doit figurer dans le procès-verbal de l'assemblée générale. Il en irait de même de toute décision de modification de ces honoraires.

A la suite de cette question, on s'est interrogé sur la question de savoir si l'article 64, §1, 3e alinéa nouveau Lois soc. qui contient une référence aux normes de revision, remettait en cause les décisions antérieures selon lesquelles, dans le cadre d'un groupe, il fallait évaluer le volume de travail en considération de l'existence de ce groupe.

Selon la Commission juridique, et le Conseil l'a suivie dans son interprétation, le texte de l'article 64, §1, 3e alinéa n'empêche pas de tenir compte de l'existence d'un groupe. La connaissance du groupe est nécessaire pour l'exercice de la mission et influence l'évaluation du volume de travail nécessaire pour le contrôle. Lorsque la filiale est significative, les émoluments fixés pour le contrôle de la société doivent correspondre à un volume de travail réel. Dans les cas exceptionnels, où il s'agit d'une filiale dormante dont la comptabilité est tenue par les services de la maison-mère (holding, société-relais, etc...), il ne serait pas contraire à l'article 64 de déterminer une rémunération symbolique, en justifiant dans la délibération de l'assemblée générale que cette rémunération est fixée compte tenu du fait que la fonction de commissaire dans la maison-mère est déterminante pour l'exercice du contrôle dans la filiale.

3) Durée de la mission de commissaire

Depuis la réforme de 1985, l'article 64quater Lois soc. dispose que les commissaires sont nommés pour un terme de trois ans renouvelable. Un problème se pose lorsque la durée de l'exercice est supérieure ou inférieure à la durée normale d'une année calendrier normale (Rapport annuel, 1985, p. 46).

Après consultation de la Commission juridique, le Conseil a pu conclure que les termes "trois ans" devaient s'interpréter dans le sens de "trois exercices sociaux".

Si le terme de trois ans devait signifier "trois années calendrier", cette interprétation littérale des textes provoquerait une situation absurde, en imposant des assemblées générales spéciales, chaque trois ans, pour nommer le commissaire. La volonté du législateur n'a certes pas été de faire échoir le mandat du commissaire à un autre moment que l'assemblée générale ordinaire.

L'article 64 Lois soc. établit un lien très étroit entre les comptes annuels et la fonction de commissaire. C'est dans ce contexte que doivent désormais s'analyser toutes les règles relatives au commissaire. Le terme de trois ans a pour objet de permettre l'attestation par le commissaire de trois comptes annuels successifs. Le mot "année" doit ici avoir le même sens que dans le cadre de la loi comptable (Voir le Bulletin de la CNC, n°2, p. 3).

Certains ont mis cette interprétation en doute en se référant au droit ancien qui prévoyait une durée de trois ans au moins et de six ans au plus. Ils en déduisaient que la modification ne pouvait avoir pour but que de fixer la durée à trois ans au plus. Cette conception est inexacte, car elle oublie que l'expression "minimum trois ans", fixée pour les commissaires-reviseurs par la loi du 1er décembre 1953, avait pour but de protéger l'indépendance de ces derniers en assurant une stabilité de la fonction; or cet objectif a été confirmé au cours des travaux préparatoires de la loi de réforme. Par ailleurs, "trois ans" pourrait signifier "trois années calendrier", ou "trois exercices sociaux", mais en aucune façon "deux exercices sociaux".

En conclusion, le Conseil considère que si l'exercice a exceptionnellement une durée plus courte ou plus longue que trois années calendrier, la loi ne doit pas s'opposer à ce que le commissaire soit désigné pour trois exercices sociaux.

4) Exercice de la mission

En cours de mandat, le commissaire-reviseur peut être confronté à des problèmes de nature différente. C'est ainsi, par exemple, qu'un confrère a demandé au Conseil s'il était requis ou simplement autorisé d'adresser une lettre au conseil d'administration d'une société commerciale dont il est le commissaire lorsqu'il a constaté des défaillances dans le système de contrôle interne de la société (Rapport annuel, 1987, p. 96). Dans l'hypothèse visée, il apparaissait que le conseil d'administration avait exprimé le souhait de ne pas recevoir une telle lettre de recommandation de la part du commissaire.

Sur rapport de la Commission juridique, le Conseil a estimé nécessaire de distinguer trois hypothèses :

- Il se pourrait que sous l'intitulé "défaillance du contrôle interne", le confrère ait eu en vue des situations constitutives d'infractions à la loi sur les sociétés, à la loi comptable ou aux statuts, par exemple, des infractions à la procédure d'enregistrement dans les livres comptables.

Dans cette hypothèse, l'article 64octies des lois sur les sociétés impose au commissaire de dénoncer l'infraction au conseil d'administration et, s'il n'y a pas été remédié de façon adéquate, à l'assemblée générale la plus prochaine.

Une procédure similaire existe en ce qui concerne les infractions à l'arrêté royal du 27 novembre 1973 relatif aux informations à fournir aux conseils d'entreprises (article 15ter de la loi du 20 septembre 1948).

La notification des infractions constatées se fera normalement par écrit, afin que le réviseur puisse prouver qu'il a accompli les diligences normales de sa fonction (art. 64octies Lois soc.). On insistera sur le fait que si les infractions existent toujours au moment où le réviseur rédige son rapport à l'assemblée générale, il devra nécessairement en faire mention dans son rapport (art. 65, 6° Lois soc.).

- Les défaillances constatées peuvent porter sur les problèmes purement administratifs, par exemple, le non respect du principe de la séparation des fonctions. Ne s'agissant pas d'une infraction à la loi sur les sociétés ou aux statuts, il n'y a aucune obligation de dénoncer de telles situations au conseil d'administration.

Si la défaillance du système de contrôle interne influence de façon significative la façon dont le réviseur d'entreprises met en oeuvre ses travaux de contrôle, il deviendrait nécessaire de mentionner ce fait à l'assemblée générale, conformément à l'article 65, 1° des lois sur les sociétés et au paragraphe 3.2.4. des normes générales de revision.

Avant de faire une telle déclaration dans son rapport à l'assemblée générale, le réviseur jugera normalement utile de discuter ce problème avec le conseil d'administration de la société. Il est d'usage courant de résumer les observations relatives à l'organisation administrative de la société dans une lettre intitulée "management letter". Le réviseur peut formuler des observations qui permettront d'améliorer l'organisation de l'information financière de la société (6).

5) Rapport de revision

Une autre question portait sur l'attitude que doit adopter un réviseur d'entreprises lorsqu'une société modifie les données comptables et financières sur base desquelles il a établi son rapport. Dans un premier cas, il s'agissait des comptes annuels, dans un second cas, il s'agissait d'une opération d'augmentation de capital par apport en nature (Rapport annuel, 1985, p. 53). (Voir plus haut I.A.2.).

Nous traitons ici le cas des comptes annuels.

⁶MAES, J.P. et VAN HULLE, J. : De hervorming van het bedrijfsrevisoraat en de organisatie van het accountantsberoep", Anvers, Kluwer, 1985, p. 80.

a) Modification par l'organe d'administration

Selon l'article 77 in fine des lois sur les sociétés, le conseil d'administration d'une société anonyme (pour la SPRL, voir l'article 137 Lois soc. et pour la société coopérative, l'article 158 Lois soc.) doit remettre les comptes annuels et le rapport de gestion au commissaire un mois au moins avant l'assemblée générale ordinaire. Le commissaire doit faire rapport sur ces documents de telle manière que tous les documents et rapports soient mis à la disposition des associés, au siège social, quinze jours au moins avant la date de l'assemblée (art. 78 Lois soc.).

Dans ces cas exceptionnels, les comptes annuels et le rapport de gestion pourraient être modifiés plus de quinze jours avant l'assemblée générale. Il ne serait pas admissible que cette modification intervienne sans que le commissaire en soit informé. Dans ce cas, le rapport du commissaire devrait tenir compte de la modification. Le cas échéant, un nouveau rapport serait établi. Ceci pourrait entraîner des problèmes matériels portant préjudice au respect du délai dans lequel le commissaire doit déposer son rapport. Si les délais ne sont pas respectés, le commissaire-reviseur devrait s'en justifier dans son rapport.

En irait-il autrement si la décision du conseil d'administration intervenait moins de quinze jours avant l'assemblée générale ? Une réponse négative s'impose. Il n'est pas admissible que le rapport de contrôle concerne des documents différents de ceux sur lesquels l'assemblée doit se prononcer. Si le commissaire n'est pas en mesure de donner une opinion sur les comptes modifiés, ou sur la concordance des comptes annuels, en raison du non respect des délais, il n'aurait d'autre alternative qu'un rapport d'abstention dûment justifié.

Il n'appartient pas au commissaire de se prononcer sur le point de savoir si l'assemblée générale a été valablement tenue. Celle-ci peut décider de s'ajourner en vue de permettre aux actionnaires de s'informer. Le conseil d'administration ou le gérant peut également la proroger en vertu de l'article 79, 2e al. Lois soc.

Si la modification des comptes annuels intervient à la suite d'une prorogation de l'assemblée générale, le commissaire devra également établir un nouveau rapport adapté aux comptes annuels soumis à la délibération de la seconde assemblée.

b) Modification par l'assemblée générale

Selon l'article 79 Loi soc., l'assemblée générale discute les comptes annuels (al. 1), les adopte (al. 3) et après prorogation, a le droit de les arrêter définitivement (al. 2). Il convient tout d'abord de se

demander si, en dehors de toute prorogation, l'assemblée générale a le droit de les approuver dans une forme qui n'est pas celle qui lui est présentée par le conseil d'administration.

Depuis la modification de l'article 77 L.C. par la loi du 24 mars 1978, la réponse n'est pas simple.

- 1° Les comptes sont présentés à l'assemblée en tenant compte d'une proposition de répartition bénéficiaire faite par le conseil d'administration. Il est certain que l'assemblée a le pouvoir de modifier cette répartition avec les conséquences que ceci peut avoir sur la présentation des comptes annuels.
- 2° Par contre, on peut se demander si l'assemblée générale a le pouvoir de modifier des règles d'évaluation que le conseil d'administration a établies en vertu d'une compétence propre résultant de l'article 15, al. 2 de l'arrêté royal du 8 octobre 1976. Le Conseil ne se prononce pas sur ce point de droit. Il a examiné les conséquences d'une décision de l'assemblée générale qui irait dans ce sens.

Le rapport du commissaire doit être déposé au greffe et publié avec les comptes annuels par la Centrale des Bilans (art. 80 et 177bis Lois soc.). De plus, l'article 80bis prévoit d'autres formes de publicité volontaire. L'objet de ces publications est principalement l'information des tiers. Est-il acceptable que le rapport de contrôle ne corresponde pas exactement aux comptes annuels publiés ou faut-il au contraire permettre une nouvelle version du rapport qui n'ait pas été préalablement soumise à l'assemblée générale ? Ces deux propositions sont également inacceptables. Dans le premier cas, l'information des tiers ne serait pas adéquate. Dans le second cas, le commissaire se situerait en marge de la loi sur les sociétés. Dès lors, le Conseil se prononce en faveur de l'alternative suivante :

- soit le commissaire peut se prononcer immédiatement sur la modification proposée : alors, il fera acter son opinion dans le procès-verbal de l'assemblée et demandera qu'un extrait de ce procès-verbal soit joint à son rapport pour la publication.
- soit le commissaire ne peut pas se prononcer sur la version modifiée des comptes annuels et il fera acter une déclaration d'abstention au procès-verbal de l'assemblée en demandant que cette déclaration soit publiée à la suite du rapport.

Dans ces deux cas il sera de bon usage que le commissaire adresse une confirmation écrite de sa position à la société.

o O o

Un reviseur d'entreprises a soumis à la Commission juridique la question de savoir si le commissaire qui approuve les comptes annuels accorde également, ce faisant, son approbation à la rémunération dont a bénéficié le gérant d'une S.P.R.L. (Rapport annuel, 1985, p. 100). La Commission a d'abord relevé qu'il n'appartient pas au commissaire d'approuver les comptes annuels, cette approbation étant de la compétence exclusive de l'assemblée générale, mais bien de donner un avis d'expert sur la qualité de l'information. En ce qui concerne la rémunération du gérant, le commissaire devrait émettre dans son rapport des observations, si celle-ci est effectuée en infraction avec les règles statutaires et lorsque, par exemple, étant stipulée à prélever sur les bénéfices, le compte d'affectation et des prélèvements ne révèle aucun bénéfice distribuable. Ces observations relatives à la rémunération du gérant sont faites en exécution de l'article 65, 5° et 6° Loi soc., et non par application du devoir de certification (art. 65, 3° Loi soc.).

6) Questions posées au commissaire

Les questions qu'un actionnaire ou un administrateur adressent parfois à un commissaire-reviseur ont donné lieu à quelques problèmes (Rapport annuel, 1987, p. 94).

Il est incontestable que les actionnaires ont le droit de poser des questions au commissaire-reviseur à l'occasion de l'assemblée générale. L'article 70ter Loi soc. impose au commissaire-reviseur d'y répondre dans la mesure où elles concernent son rapport. Ces réponses sont fournies à l'assemblée générale; la loi n'a pas pour effet de créer un droit d'information permanent en faveur de l'actionnaire, l'autorisant à interroger directement le commissaire-reviseur en dehors de l'assemblée générale.

Dans un cas particulier, un actionnaire avait adressé au commissaire-reviseur en cours d'exercice, une lettre posant plusieurs questions relatives à des opérations précises de la société. Le Conseil a considéré que le confrère n'avait pas à fournir des réponses à ces questions, d'autant qu'elles ne concernaient pas directement son rapport.

A l'inverse, la jurisprudence reconnaît aux administrateurs un droit personnel d'investigation, leur permettant de rechercher par eux-mêmes l'information qu'ils estiment nécessaire. L'administrateur ne peut user de ce droit qu'en vue de l'exercice de son mandat, et non dans un intérêt personnel (Prés. Tribunal de Commerce Bruxelles, 21 juin 1968) (7).

Dans ce contexte, il faut admettre qu'un administrateur puisse interroger directement le commissaire-reviseur sur ses travaux et sur les constatations qu'il a pu faire au cours de ses contrôles.

7) Voir SIMONT, L., "L'administrateur d'une S.A. agissant isolément a-t-il un droit d'investigation individuelle", Rev. Prat. Soc., 1963, p. 189; et Prés. Trib. Comm. Bruxelles, 18 novembre 1975, Rev. Prat. Soc., 1975, p. 245; 2 décembre 1975, Rev. Prat. Soc., 1975, p. 246.

Cette conclusion s'impose sans réserves lorsqu'il s'agit de questions posées dans le cadre d'un comité d'audit, créé au sein du conseil d'administration. S'il s'agit d'un administrateur agissant isolément, le commissaire-reviseur agira avec prudence et s'interrogera sur les motifs qui poussent l'administrateur à s'adresser à lui.

7) Poursuite du mandat en cas de liquidation de la société

En 1984, un avis intéressant a été émis concernant les travaux de contrôle à mettre en oeuvre par le commissaire-reviseur, après la liquidation de la société (Rapport annuel, 1984, p. 65).

I. Généralités

- a) L'avis concerne uniquement la liquidation volontaire. La situation spécifique de la fusion n'a pas été examinée.
- b) Il est généralement admis en Belgique que lorsque la dissolution de la société intervient en cours d'exercice social, les administrateurs ont le devoir d'établir les comptes relatifs à cet exercice partiel au cours duquel ils ont exercé leur gestion. Ceci vaut a fortiori pour les comptes de l'exercice précédent, s'ils n'ont pas encore été arrêtés et approuvés (VAN RYN J. et HEENEN J., Principe de droit commercial, Bruxelles, 1957, II, p. 118, n° 1074, Les Nouvelles, Droit commercial, III, n° 4816).

Cette solution est justifiée par le fait que les administrateurs ont le devoir d'achever l'exécution de leur mission antérieure (art. 1991, al. 2, 2007 et 2010 du Code Civil) et de rendre compte de leur gestion (art. 1993 du Code civil).

Les liquidateurs n'ont pour mission que de liquider et l'établissement des comptes relatifs à la gestion de la société, antérieurement à la mise en liquidation, n'entre donc pas dans leurs attributions. Toutefois, ils ont le devoir de mettre à la disposition des administrateurs et commissaires les moyens matériels permettant l'établissement et le contrôle des comptes.

Encore qu'elle soit moins précise sur ce point, il semble que la doctrine française se prononce dans le même sens. HOUPIN et BOSVIEUX indiquent que les liquidateurs ont le devoir d'exiger que les gérants et administrateurs présentent les comptes afférents à leur gestion. (T. I, n° 280; voyez aussi Encycl. Dalloz, Rép. Sociétés, verbo Liquidation et partage, Verdier, n° 215).

- c) Selon l'opinion unanime en Belgique, c'est à l'assemblée générale des associés, que les comptes des anciens administrateurs seront rendus. L'assemblée statuera sur les comptes annuels, l'emploi des bénéfiques éventuels, et la décharge (VAN RYN J. et HEENEN J., o.c., n° 1074).
- d) Dans ce système, il est logique que les commissaires achèvent eux-mêmes leur mission en examinant les comptes des anciens administrateurs et en faisant rapport sur ceux-ci (v. en ce sens : Les Nouvelles, o.c., n° 4816).
- e) Sauf si elle avait été régulièrement convoquée avant la mise en liquidation, ce sera aux liquidateurs de procéder à la convocation de l'assemblée (VAN RYN J. et HEENEN J.: o.c., n° 1074).

A défaut pour les liquidateurs de convoquer l'assemblée générale, les anciens administrateurs pourront, le cas échéant, les y contraindre par la voie judiciaire. En ce qui concerne la date de l'assemblée appelée à statuer sur les comptes des administrateurs, il n'existe aucune règle fixe. VAN RYN et HEENEN enseignent que l'assemblée ne devra pas nécessairement se tenir à la date prévue par les statuts - ce qui serait d'ailleurs peu raisonnable pour les comptes de l'exercice en cours qui est nécessairement partiel. La logique et le bon sens paraissent commander de réunir l'assemblée générale à sa date statutaire pour statuer sur les comptes de l'exercice écoulé s'il est complet et de réunir le cas échéant une assemblée spéciale pour les comptes de l'exercice partiel.

- f) De ce qui précède, nous concluons que :
 - les administrateurs doivent établir et soumettre les comptes afférents au dernier exercice social, ainsi que, le cas échéant, à la période s'écoulant depuis la fin de ce dernier jusqu'à la mise en liquidation.
 - il incombe au commissaire de faire rapport à l'assemblée sur ces comptes.

2. Modalités des comptes sociaux - pouvoirs des administrateurs

- a) Les administrateurs puisent dans les dispositions du Code civil citées ci-dessus le pouvoir d'arrêter leurs comptes bien que leur mandat soit expiré.
Ce pouvoir implique une entière liberté pour l'établissement de ces comptes dans les limites de la législation comptable ; dès lors les liquidateurs ne sauraient s'immiscer dans la confection de ces comptes.
L'ancien conseil pourrait modifier les règles d'évaluation s'il le juge opportun, moyennant le respect des conditions prescrites par l'article 17 de l'arrêté royal du 8 octobre 1976.

- b) Les comptes des anciens administrateurs, même s'ils sont afférents à un exercice partiel, doivent être établis sur base d'un inventaire (art. 77 Lois soc.). C'est, en effet, cet inventaire qui doit servir de base à l'établissement des comptes. Il est recommandé que cet inventaire soit établi contradictoirement avec les liquidateurs (VAN RYN J. et HEENEN J., o.c., n° 1076).
- c) Les évaluations portées dans cet inventaire ne correspondront cependant pas nécessairement à celles retenues par les liquidateurs. Administrateurs et liquidateurs peuvent avoir des opinions divergentes à propos des valeurs à exprimer dans les comptes. Toutefois, les uns et les autres devront s'interroger sur une éventuelle application de l'article 40, al. 2 de l'arrêté royal du 8 octobre 1976 relatif aux comptes annuels selon lequel "dans les cas où, en exécution ou non d'une décision de mise en liquidation, l'entreprise renonce à poursuivre ses activités ou lorsque la perspective de continuité de ses activités visée à l'article 15, al. 3 ne peut être maintenue, les règles d'évaluation sont adaptées en conséquence...".

3. La décharge aux administrateurs

Si le droit commun du mandat n'impose pas de forme particulière à la reddition de comptes, il en va autrement en ce qui concerne le mandat d'administrateur de société. L'article 79 des lois sur les sociétés lie en effet la décharge à la présentation du bilan et des comptes, même si depuis la loi de 1913, l'approbation des comptes par l'assemblée n'entraîne plus automatiquement la décharge.

La décharge ne pourrait dès lors être votée valablement que sur base des comptes arrêtés par les administrateurs, le cas échéant après la mise en liquidation.

4. Contrôle des comptes

Ainsi qu'on l'a observé ci-dessus, le commissaire doit, nonobstant la liquidation, faire rapport à l'assemblée sur les comptes des anciens administrateurs, qu'il s'agisse de comptes relatifs à un exercice complet ou à un exercice partiel.

C'est d'ailleurs sur base des comptes présentés par les administrateurs et sur base de son rapport sur ces comptes que la décharge du commissaire est votée. Le commissaire-reviseur n'a pas le devoir d'exiger la reddition des comptes des administrateurs sortants mais, s'il veut obtenir décharge pour lui-même, il peut requérir du liquidateur qu'il convoque l'assemblée générale et faire constater qu'aucun compte n'est établi; en vertu de quoi il pourrait obtenir décharge.

Le commissaire a droit à une rémunération jusqu'à expiration de son mandat, à savoir la dissolution de la société. Plus délicate est la question de savoir s'il a droit à une rémunération pour les devoirs qu'il accomplit après la mise en liquidation.

En principe, par la cessation du mandat, le mandataire perd son droit à la rémunération (R.P.D.B. verbo Mandat; n° 1715 et suiv., BAUDRY-LACANTINERIE et WALH, Du mandat et du cautionnement, n° 863, AUBRY et RAU, T. VI, 5e éd., §414, note 7, p. 178). Dans le cas où la mission du mandataire prend fin avant qu'elle ne soit complètement achevée, il ne pourrait prétendre qu'au paiement d'une rémunération calculée prorata de l'exécution déjà accomplie (PAULUS C. et BOES R., Lastgeving, A.P.R., Story Gand, 1978; n° 194).

Certains auteurs admettent cependant que le mandataire puisse prétendre à une rémunération pour les opérations qu'il était tenu d'accomplir après la cessation du mandat (BAUDRY-LACANTINERIE et WAHL, n° 863). Cette solution paraît seule acceptable lorsque, conformément à la loi, le mandataire exécute son obligation d'achever sa mission.

Dans la mesure où cette obligation justifie l'intervention du commissaire après la liquidation, celui-ci a légitimement droit à une rémunération pour les devoirs qu'il a accomplis après la mise en liquidation.

8) Cessation des fonctions en cas de concordat

De nombreux problèmes peuvent surgir pendant la durée du mandat. En 1982, la Commission juridique a émis un avis sur la question de savoir si le commissaire-reviseur doit prolonger sa mission après l'homologation d'un concordat par abandon d'actif (Rapport annuel, 1982, p. 59).

Au terme de la jurisprudence du Tribunal de Commerce de Bruxelles, la requête en vue d'un concordat par abandon d'actif suppose pour les sociétés anonymes une décision de l'assemblée générale des actionnaires. En effet, pareil concordat devrait nécessairement conduire à la dissolution de la société en application de l'article 1865, 2e du Code Civil.

Selon l'enseignement de CLOQUET, la société n'est pas dissoute du seul fait de l'abandon de son actif. Si les associés disposent de nouveaux moyens financiers, ils peuvent reprendre l'activité. La Commission juridique s'est rangée à cet avis en considérant que l'article 1865, 2° du Code Civil ne provoquerait la dissolution de plein droit de la société que dans la mesure où l'actif comporte des biens qui se confondent avec l'objet social.

Toutefois, le conseil d'administration ne pourrait pas, sans empiéter sur les compétences de l'assemblée générale, décider seul du dépôt de la requête. En effet, s'il pouvait décider seul, il placerait l'assemblée devant un fait accompli, l'obligeant à prononcer tôt ou tard la dissolution de la société, ce qui constituerait une atteinte à une compétence souveraine de l'assemblée.

En conclusion, la Commission juridique estime que le concordat par abandon d'actif n'entraîne pas la dissolution de plein droit de la société. Le dépôt d'une telle requête doit être approuvée par l'assemblée générale statuant dans les formes prescrites pour la modification des statuts. La prudence impose que l'assemblée soit invitée à se prononcer expressément sur la dissolution de la société.

Le mandat des administrateurs et commissaires prendra fin, en principe, au jour de l'homologation du concordat par abandon d'actif, sauf au cas où l'assemblée aurait décidé de ne pas dissoudre la société.

Dans cette hypothèse, le commissaire verrait toutefois son mandat vidé de la plus grande partie de son objet dans la mesure où le conseil ne gère plus la société et n'établit plus aucun compte.

9) Décès du commissaire-reviseur

Il arrive que le commissaire-reviseur décède en cours d'exercice. Ce problème a été abordé en 1979 (Rapport annuel, 1979, p. 54), et la solution avancée à l'époque reste en partie valable aujourd'hui.

La loi interdit dans toutes les hypothèses que le commissaire-reviseur soit nommé par un autre organe social que l'assemblée générale des associés ou actionnaires. Il n'est pas admissible que le conseil d'administration nomme un commissaire "sous réserve de ratification par l'assemblée générale".

Lorsqu'un commissaire-reviseur décède en cours d'exercice, et à condition qu'il soit seul à remplir la fonction, une assemblée générale devra être convoquée pour pourvoir à son remplacement.

L'article 64, §2, 5e alinéa nouveau ne laisse aucun doute à ce sujet : le conseil d'administration convoquera aussitôt l'assemblée générale pour pourvoir au remplacement ou à la nomination.

A défaut, le Président du Tribunal de Commerce, siégeant comme en référé, sur requête de tout intéressé, nommera un réviseur d'entreprises dont il fixera les émoluments et qui sera chargé d'exercer la fonction de commissaire jusqu'à ce qu'il ait été pourvu régulièrement à sa nomination ou à son remplacement par l'assemblée générale.

Un seul moyen d'éviter la convocation d'une assemblée générale n'ayant que ce seul point à son ordre du jour, consisterait à nommer plusieurs commissaires-reviseurs formant ensemble un collège, ou encore de désigner un suppléant en même temps que le commissaire-reviseur en titre. Dans la première hypothèse, c'est le réviseur survivant qui continuera le contrôle et dans la deuxième, le suppléant entrera en fonction au décès du commissaire-reviseur. La législation belge n'empêche pas la désignation d'un commissaire suppléant. L'assemblée générale pourrait procéder à cette désignation selon une procédure appropriée, de préférence en vertu d'une

disposition statutaire. La Commission bancaire a donné la préférence à la nomination d'un commissaire-reviseur suppléant en vertu d'une disposition statutaire (Rapport annuel 1973-1974, p. 70).

10) Démission du commissaire-reviseur

La démission du commissaire-reviseur a également donné lieu à plusieurs questions après la réforme de 1985 (Rapport annuel, 1981, p. 49).

Au terme de l'article 64quinquies, al. 3 Lois soc. "le commissaire ne peut, sauf motifs personnels graves, démissionner de ses fonctions en cours de mandat que lors d'une assemblée générale, et après lui avoir fait rapport par écrit sur les raisons de sa démission".

Dans un premier cas, le conseil d'administration d'une société commerciale; qui n'était plus tenue de désigner un commissaire-reviseur en vertu de l'article 64, §2, Lois soc. avait modifié ses statuts pour y faire disparaître l'obligation de désigner un commissaire. A la suite de cette modification statutaire, elle avait demandé à son commissaire de bien vouloir démissionner.

Le Conseil a considéré que l'article 64quinquies Lois soc. avait un objectif bien particulier, exprimé clairement par l'exposé des motifs : "Cette disposition entend éviter qu'un commissaire, lorsqu'il constate des infractions ou des irrégularités, soit tenté d'esquiver ses responsabilités en démissionnant, sans faire usage des pouvoirs dont il dispose et respecter les obligations qu'il supporte" (8). Telle n'est pas la situation visée en l'espèce. Toutefois, il y a lieu d'éviter que des précédents ne puissent être invoqués, et le Conseil a considéré qu'en toute hypothèse, aucune démission ne serait possible en cours d'exercice, sauf motif personnel grave tel que maladie ou accident. La démission ne peut intervenir qu'à l'occasion d'une assemblée générale et après le dépôt d'un rapport sur l'exercice de la mission.

o O o

Dans un autre cas, un confrère avait demandé s'il était autorisé à démissionner à la demande du conseil d'administration d'une société dont l'actionnariat majoritaire avait été changé. La société-mère avait exprimé le souhait que le conseil d'administration propose à l'assemblée générale de nommer comme commissaire le correspondant du cabinet chargé du contrôle des comptes consolidés.

Dans cette hypothèse également, le Conseil a considéré qu'il n'était pas admissible que le commissaire démissionne, si ce n'est à l'occasion d'une assemblée générale et après avoir fait rapport à celle-ci sur l'exécution

⁸)Doc. parl., Chambre, 1982-1983, n° 552/1, p. 18.

de sa mission. Il ne paraît pas acceptable que la décision de l'actionnaire majoritaire entraîne une rupture immédiate dans le contrôle de la filiale, société de droit belge. Cette rupture ne pourra prendre effet qu'à l'occasion de la plus prochaine assemblée générale. Toutefois, il faut considérer que le réviseur serait fondé à invoquer cette motivation à l'appui de sa démission (9).

En 1986, le Conseil a précisé sa position (Rapport annuel, 1986, p. 69), en distinguant clairement deux hypothèses :

- Il existe un motif personnel grave de démission. Il s'agira le plus souvent de raisons médicales, mais il pourrait s'agir également des conséquences d'une renonciation à la qualité de réviseur d'entreprises, d'une injonction du Conseil conformément à l'article 18bis de la loi de 1953, ou d'une décision de la Commission de discipline. Dans ces cas, la démission doit intervenir immédiatement.
- Il n'existe pas de motif personnel grave, mais des circonstances diverses font que le réviseur désire mettre fin prématurément au mandat de trois ans qui lui a été confié. Ceci peut être la conséquence d'une divergence de vues grave avec les dirigeants de la société, en manière telle que le réviseur estime ne plus pouvoir assumer la responsabilité d'attester les comptes annuels. Ceci pourrait également être la conséquence d'une réorganisation de la revision dans le cadre d'un groupe de sociétés.

Dans ce cas, la loi dispose que le réviseur ne peut démissionner qu'à l'occasion d'une assemblée générale et après lui avoir fait rapport sur les raisons de sa démission.

Nous avons eu l'occasion de commenter ci-dessus cette deuxième hypothèse concernant les relations entre la société-mère et la filiale.

Lorsque la société-mère exprime le souhait que le conseil d'administration de la filiale propose à l'assemblée générale de nommer comme commissaire le correspondant du cabinet chargé du contrôle des comptes consolidés, il sera fréquent que le commissaire en fonction préfère présenter sa démission, bien que la loi ne l'y oblige nullement. Le Conseil avait estimé que cette démission devrait intervenir à l'occasion d'une assemblée générale ordinaire, afin de ne pas entraîner une rupture immédiate dans le contrôle de la filiale.

Il a confirmé sa position antérieure dans un cas où le commissaire se proposait de démissionner alors que l'exercice comptable à contrôler était pratiquement expiré. Dans ce cas, la démission aurait eu pour conséquence de rendre stérile ou presque l'essentiel des travaux déjà accomplis, sans que le réviseur nouvellement nommé ne dispose d'un temps suffisant pour mener à bien les travaux requis par une première revision (notamment en matière d'inventaire). Le cas échéant, si la société le demande, les deux réviseurs d'entreprises pourraient être

⁹) Doc. parl., Chambre, 1982-1983, n° 552/35, p. 49.

amenés à poursuivre leurs travaux en collège. Sauf convention contraire entre les parties, le commissaire en place conserverait des honoraires inchangés.

Dans une autre hypothèse, le commissaire en fonction se proposait de démissionner à l'occasion d'une assemblée générale spéciale, intervenant quelques semaines après l'assemblée générale annuelle. Le Conseil a admis le bien fondé d'une démission, dûment motivée du commissaire-reviseur, sans attendre l'assemblée générale ordinaire suivante. Le texte de la loi n'interdit nullement une démission lors d'une assemblée générale autre que l'assemblée annuelle, pour autant que le reviseur ait pu faire rapport à cette assemblée. C'est dès lors en fonction des besoins d'un bon accomplissement de la fonction de commissaire-reviseur qu'il faut apprécier la possibilité de démissionner dans de telles circonstances.

11) Election de domicile

Certains statuts de sociétés commerciales établissent que les administrateurs et les commissaires élisent domicile au siège de la société. Cette clause n'est pas interdite, même pour le commissaire-reviseur. L'article 195 Lois soc. n'a pas été modifié à cet égard. Il pourrait trouver matière à s'appliquer à l'avenir, dans le cadre de la libre prestation de services des contrôleurs légaux des comptes en Europe.

Conformément à l'avis de la Commission juridique, le Conseil a fait observer (Rapport annuel, 1986, p. 79), que cette clause comportait néanmoins certains risques et que le commissaire-reviseur devait prendre les mesures nécessaires à l'exercice de ses contrôles. Le cas échéant, il pourrait imposer contractuellement une obligation de suppléer aux conséquences de la clause statutaire par une information adressée en copie à son cabinet.

12) Commissaire et ASBL

Nous n'avons évoqué jusqu'à présent que le cas du commissaire d'une société commerciale. Il arrive parfois qu'une A.S.B.L. désigne un commissaire et le Conseil a également été interrogé sur la position de ce dernier (Rapport annuel, 1983, p. 56).

La constitution et le fonctionnement des A.S.B.L. sont régis par la loi du 27 juin 1921. Le texte de la loi ne prévoyant pas la fonction de commissaire, ni de commissaire-reviseur chargé de vérifier les comptes, cette fonction sera éventuellement introduite dans les statuts. Lorsqu'il est demandé à un reviseur d'entreprises de remplir les fonctions de commissaire d'une A.S.B.L., celui-ci se préoccupera d'abord de savoir si cette association répond aux conditions fixées par la loi du 27 juin 1921.

Il examinera ensuite si les statuts ou des dispositions légales particulières fixent des conditions spécifiques pour l'exercice du mandat qui lui est confié.

A défaut de règles particulières, la dénomination des fonctions de contrôle des comptes est "commissaire" et non "commissaire-reviseur".

C'est dans ce sens que la Commission juridique a répondu à un membre de l'Institut qui avait demandé si dans une A.S.B.L. ayant un collège de commissaires composé de commissaires ordinaires (non membres de l'Institut) et de commissaires-reviseurs, un rapport commun pouvait être établi et signé par ces deux "types" de commissaires. Une A.S.B.L. n'aura jamais de commissaire-reviseur, la fonction n'étant pas prévue par la loi. Si commissaires il y a, ce seront nécessairement des commissaires ordinaires, si bien que le problème du rapport établi et signé par deux types de commissaires ne se pose pas (Rapport annuel, 1987, p. 145).

13) Article 64 §2 des lois sur les sociétés

En marge de la fonction de commissaire, on peut aussi enregistrer, depuis la loi de 1985, le développement d'une fonction spécifique de contrôle dans les PME (Rapport annuel, 1987, p. 147).

La Commission a été invitée à donner son avis à propos d'un rapport, rédigé par un actionnaire d'une société anonyme concernant les contrôles qu'il avait effectués en vertu de l'article 64, §2 Lois soc. La société n'avait donc pas désigné de commissaire-reviseur.

En premier lieu, la Commission a estimé que les actionnaires, qui ne sont ni réviseurs ni experts comptables, sont insuffisamment formés pour apprécier l'organisation du contrôle interne, l'image fidèle ou la concordance des comptes annuels avec les dispositions légales en la matière, comme ceci apparaît dans le rapport analysé.

On ne peut perdre de vue que le but de la loi du 21 février 1985 était une attestation des comptes annuels par des professionnels, réviseurs d'entreprises, cela pour éviter une appréciation différenciée de cette attestation (Doc. parl., Chambre, 1982-1983, n° 552, p. 35).

La loi n'impose pas aux actionnaires de faire un rapport, ils ont simplement un pouvoir d'investigation et de contrôle personnel. Que ce soit seuls ou avec l'aide d'un expert comptable, ils effectuent le contrôle pour eux-mêmes. L'article 64, §2 Lois soc. fait d'ailleurs référence aux "observations de l'expert comptable", il n'y est nullement question de rapport.

La Commission a conclu que les actionnaires n'ont pas à faire rapport à l'assemblée générale sur le contrôle qu'ils ont effectué dans la société, lorsque celle-ci n'a pas de commissaire-reviseur (art. 64, §2 lois soc.).

En second lieu, la Commission a été surprise de constater que les actionnaires qui ont effectué le contrôle se nomment "controlerende vennoten".

L'emploi de ce terme dans une société anonyme (sans commissaire-reviseur) est incorrect. Cette procédure n'existe que dans une société coopérative (art. 146bis Lois soc.) et non dans une société anonyme où l'article 64, §2 Lois soc. prévoit le pouvoir d'investigation et de contrôle individuel. Les actionnaires d'une société anonyme ne peuvent être tenus de déléguer leur pouvoir de contrôle et d'investigation à un ou à plusieurs actionnaires. Cette exception n'est prévue que pour la société coopérative. La Commission a estimé que les actionnaires, réunis en assemblée générale, ne pourraient pas prendre la décision de charger un expert comptable de la tâche décrite à l'article 64, §2 Lois soc. en privant les associés du droit de contrôle individuel.

L'article 64, §2 Lois soc. est précis : chaque associé a individuellement les pouvoirs d'investigation et de contrôle des commissaires; il peut se faire représenter par un expert comptable. Il s'en suit que :

- les actionnaires d'une S.A. ne peuvent renoncer pour l'avenir à leur droit de contrôle et d'investigation, puisque l'article 64, §2 Lois soc. est de droit impératif. Une clause statutaire dans ce sens est donc exclue.
- il est toutefois possible que chaque actionnaire renonce individuellement (en assemblée générale ou autrement) à ce pouvoir pour les comptes annuels de l'exercice écoulé. Dans ce cas, on pourrait charger un ou plusieurs actionnaires du contrôle sur ce point spécifique, ce qui serait une autre modalité de l'exercice du droit de contrôle et d'investigation individuel. L'actionnaire pourrait alors communiquer ses observations aux autres associés.

14) Mission limitée d'expertise dans le cadre d'une société

Il a pu exister une certaine confusion concernant l'attitude du réviseur d'entreprises s'agissant de missions spéciales émanant d'un conseil d'administration, d'un membre de ce conseil, de l'assemblée générale ou d'un actionnaire. Dans le rapport annuel 1987, le Conseil a tenté de clarifier la situation (Rapport annuel, 1987, p. 95).

Un membre a demandé au Conseil s'il pouvait accepter une mission d'investigation qui lui serait confiée par plusieurs administrateurs suspectant l'administrateur délégué de malversations. Le confrère n'exerçait pas le mandat de commissaire-reviseur dans cette société. Il ressortait de la question que la mission n'était pas confiée par le conseil d'administration, mais par les administrateurs en leur nom.

Sur avis de la Commission juridique, le Conseil a recommandé au confrère de refuser cette mission, car elle lui serait confiée sans pouvoir. Le droit personnel d'investigation des administrateurs ne paraît pas s'étendre

au droit de se faire assister par un expert. Par contre, si la mission lui avait été confiée en vertu d'une délibération du conseil d'administration, il aurait été autorisé à effectuer le travail, même si un commissaire-reviseur était en fonction dans la société.

Dans ce dernier cas, il devrait respecter les règles déontologiques relatives à la prise de contact avec le confrère en question (10).

Un confrère a interrogé le Conseil dans un cas similaire où l'assemblée générale souhaitait lui confier une mission limitée d'investigation relative à l'activité d'un administrateur. La société n'ayant pas de commissaire-reviseur, le confrère se demandait si une telle mission ne serait pas contraire au prescrit de l'article 64, §2 des lois sur les sociétés.

Le texte de l'article 64, §2 est clair lorsque la mission de contrôle s'exerce par un actionnaire individuel, en vertu du droit qui lui est reconnu par la loi. L'expert doit avoir la qualité de membre de l'Institut des Experts Comptables. Un réviseur d'entreprises ne pourrait accepter cette fonction. Ajoutons que le droit d'investigation de l'actionnaire, dans l'hypothèse visée, paraît être de droit impératif. Ni les statuts, ni un vote majoritaire de l'assemblée ne pourraient l'en priver. Il serait contraire à la loi de mandater un actionnaire au nom de l'assemblée, sauf dans les sociétés coopératives où, par exception à la règle générale, un régime spécifique a été défini par l'article 164 Lois soc.

D. MISSIONS SPECIALES

Introduction

Nous regroupons ici les autres missions légales en dehors de l'apport en nature et du commissariat aux comptes (transformation, modification objet social, etc...)

1) Modification de la forme juridique

Depuis la loi de 1967, les articles 167 et suiv. Lois soc. prévoient la possibilité de transformer une société en une société ayant une autre forme, et ce sans interruption de la personnalité morale. L'article 167 Lois soc. prévoit aussi l'intervention obligatoire d'un réviseur d'entreprises ou d'un commissaire-reviseur, qui fera un rapport sur un état résumant la situation active et passive, qui sera établi à cette occasion par le gérant ou le conseil d'administration et qui sera joint à leur rapport justificatif de la transformation projetée. La loi stipule que cet état est "arrêté à

¹⁰) Recommandation relative à l'acceptation d'une mission, Vademecum, III.1.01.

au droit de se faire assister par un expert. Par contre, si la mission lui avait été confiée en vertu d'une délibération du conseil d'administration, il aurait été autorisé à effectuer le travail, même si un commissaire-reviseur était en fonction dans la société.

Dans ce dernier cas, il devrait respecter les règles déontologiques relatives à la prise de contact avec le confrère en question (10).

Un confrère a interrogé le Conseil dans un cas similaire où l'assemblée générale souhaitait lui confier une mission limitée d'investigation relative à l'activité d'un administrateur. La société n'ayant pas de commissaire-reviseur, le confrère se demandait si une telle mission ne serait pas contraire au prescrit de l'article 64, §2 des lois sur les sociétés.

Le texte de l'article 64, §2 est clair lorsque la mission de contrôle s'exerce par un actionnaire individuel, en vertu du droit qui lui est reconnu par la loi. L'expert doit avoir la qualité de membre de l'Institut des Experts Comptables. Un réviseur d'entreprises ne pourrait accepter cette fonction. Ajoutons que le droit d'investigation de l'actionnaire, dans l'hypothèse visée, paraît être de droit impératif. Ni les statuts, ni un vote majoritaire de l'assemblée ne pourraient l'en priver. Il serait contraire à la loi de mandater un actionnaire au nom de l'assemblée, sauf dans les sociétés coopératives où, par exception à la règle générale, un régime spécifique a été défini par l'article 164 Lois soc.

D. MISSIONS SPECIALES

Introduction

Nous regroupons ici les autres missions légales en dehors de l'apport en nature et du commissariat aux comptes (transformation, modification objet social, etc...)

1) Modification de la forme juridique

Depuis la loi de 1967, les articles 167 et suiv. Lois soc. prévoient la possibilité de transformer une société en une société ayant une autre forme, et ce sans interruption de la personnalité morale. L'article 167 Lois soc. prévoit aussi l'intervention obligatoire d'un réviseur d'entreprises ou d'un commissaire-reviseur, qui fera un rapport sur un état résumant la situation active et passive, qui sera établi à cette occasion par le gérant ou le conseil d'administration et qui sera joint à leur rapport justificatif de la transformation projetée. La loi stipule que cet état est "arrêté à

¹⁰)Recommandation relative à l'acceptation d'une mission, Vademecum, III.1.01.

une date ne remontant pas plus à trois mois". La question de savoir quand ce délai de trois mois expire, a été posée à la Commission juridique.

S'agit-il de la date à laquelle le conseil d'administration a établi son rapport, ou celle de l'assemblée générale qui doit se prononcer sur la transformation proposée ? (Rapport annuel, 1975, p. 69).

La Commission a estimé que c'est cette dernière date qui devrait être retenue. Cette interprétation a également servi de base dans la "Norme relative à la situation d'une entreprise à l'occasion d'un changement de sa forme juridique" (Vademecum IRE, 1984, II.1.12.01 et suiv.). Le point 4.1. de ladite norme stipule en effet : "L'échéance du délai de trois mois prévu par l'article 167 LCSC est la date de l'assemblée qui se prononcera sur la proposition de transformation", et le point 4.3. : "Si le délai de trois mois est écoulé, une nouvelle situation active et passive doit être établie, et le reviseur d'entreprises doit faire un nouveau rapport".

Concernant le capital minimum requis après la transformation de la société, un problème a également été soulevé. La Commission a été interrogée sur l'augmentation du capital d'une SPRL par incorporation des réserves préalables à la transformation de la société en société anonyme. En l'occurrence, les pertes constatées dépassaient le montant total des réserves (Rapport annuel, 1982, p. 64).

Deux thèses contradictoires sont avancées. Selon la première thèse, l'incorporation d'une réserve au capital n'implique pas l'existence d'un apport. Il n'y a pas de souscription de la part des actionnaires. Dès lors, les tiers ne seraient pas recevables à invoquer l'absence de souscription. En outre, interdire l'opération aurait pour effet d'empêcher une restructuration.

La seconde thèse considère que l'opération n'est pas admissible. L'augmentation de capital ne peut pas conduire à la constatation d'un capital permanent fictif, puisqu'il faudrait aussitôt convoquer l'assemblée générale en vertu de l'article 103 Lois soc.

Après consultation de la Commission juridique, le Conseil a émis l'avis que l'opération ne doit pas être admise. L'augmentation du capital, qu'elle se fasse par apports externes ou par des mouvements de fonds internes, doit nécessairement correspondre à une réalité financière. En l'hypothèse, l'existence des réserves était purement comptable et ne correspondait à aucune réalité financière.

Par ailleurs, la transformation d'une SPRL en une société anonyme requiert l'existence d'un actif net au moins équivalent au capital minimum requis pour la constitution d'une société anonyme.

Le nouveau libellé de l'article 172, 1^o Lois soc., tel que modifié par la loi du 5 décembre 1984, est très clair à cet égard en disposant que :

"Les associés en nom collectif, les associés commandités, les gérants ou administrateurs de la société qui se transforme sont tenus solidairement envers les intéressés, malgré toute stipulation contraire :

1° de la différence éventuelle entre l'actif net de la société après transformation et le capital social minimum prescrit par les présentes lois coordonnées..."

2) Modification de l'objet social

L'article 70bis des lois sur les sociétés prévoit pour cette opération une procédure comparable à celle prescrite pour la transformation de la société, si bien que la même question se pose concernant l'état de la situation active et passive et du délai de trois mois. Ici aussi, la Commission juridique a répondu dans un sens identique : la date à retenir est celle de la tenue de l'assemblée générale (Rapport annuel, 1975, p. 69).

Il a été demandé en 1984 si cette assemblée générale pouvait aussi être une assemblée qui, n'étant pas en nombre, était dans l'impossibilité de délibérer (Rapport annuel, 1984, p. 121). La Commission a estimé que le reviseur d'entreprises à rempli son office s'il a remis son rapport pour une assemblée générale qui peut se tenir dans les trois mois de l'état résumant la situation active et passive de la société. Le report éventuel de la date de l'assemblée générale en fonction des conditions de présence n'est pas du ressort du reviseur (11).

3) Acomptes sur dividendes

Depuis la modification apportée par la loi du 5 décembre 1984, les sociétés anonymes et les sociétés en commandite par actions peuvent verser des acomptes sur dividendes.

La loi prescrit un rapport de vérification de l'état résumant la situation active et passive, à établir à cette occasion par le conseil d'administration. Ce rapport doit être établi par le commissaire-reviseur en fonction. Aucun rapport n'est requis s'il n'y a pas de commissaire dans la société.

L'article 77ter des lois sur les sociétés prévoit que la distribution ne peut être décidée moins de six mois après la clôture de l'exercice précédent, ni avant l'approbation des comptes annuels se rapportant à cet exercice. La Commission juridique a été interrogée sur le point de savoir si un acompte sur dividende peut être distribué pendant la première année qui suit la constitution d'une société anonyme (Rapport annuel, 1986, p. 144).

¹¹) En principe l'article 70bis, al. 4 n'est pas d'application pour la transformation (art. 168 §1 LSC) et il n'y a pas de seconde assemblée. Ceci est pourtant le cas pour la transformation (exceptionnelle) d'une S.C.A. ou S.C. en S.A. (art. 168 §4 LSC).

La Commission a considéré qu'en l'occurrence il n'y avait pas d'exercice précédent et, partant, pas de comptes annuels relatifs à cet exercice. Il ne paraît pas possible, par conséquent, de distribuer un acompte sur dividende pendant la première année d'existence de la société.

Une nouvelle matière ne manque jamais de soulever des problèmes, et à la demande du Conseil, une étude plus détaillée a été faite des acomptes sur dividendes (Rapport annuel, 1987, p. 91).

Forme de l'état de la situation active et passive et du délai

L'état intermédiaire doit être établi selon le schéma des comptes annuels, de la même façon que la situation semestrielle. En dépit du texte de la loi, qui évoque "un état résumant la situation active et passive", il paraît évident que la société doit établir un compte de résultats dans lequel les amortissements (calculés au prorata des mois écoulés), les réductions de valeurs et les provisions pour risques et charges nécessaires seront pris en considération. A défaut, il serait impossible de définir le bénéfice de l'exercice en cours. L'article 17 de la loi comptable est applicable en l'espèce.

L'article 77ter des lois sur les sociétés fixe un délai de deux mois entre la date de la situation active et passive et celle de la décision de distribution. Le texte français diffère malheureusement du texte néerlandais. Ce dernier fait commenter le délai "de dag waarop de staat van activa en passiva is opgesteld" (établie), alors que le premier évoque "la date à laquelle a été arrêtée (vastgesteld) la situation active et passive". Cette différence est susceptible de provoquer une divergence grave dans l'interprétation.

Après avoir consulté la Commission juridique, le Conseil a pu répondre au confrère qui avait posé une question à ce sujet, que l'objectif du législateur était de fixer un délai très court entre la constatation du résultat et la décision d'effectuer une distribution. La date à laquelle les services comptables établissent une situation n'est pas pertinente. Seule la date de l'arrêt des comptes est conforme à la ratio legis.

Le délai légal est extrêmement bref, puisque non seulement la situation doit être établie par la société, mais aussi être contrôlée par le réviseur d'entreprises dans les deux mois. Afin d'éviter toute surprise, il est conseillé au commissaire d'interroger les responsables de la société sur les intentions du conseil d'administration et le cas échéant sur la date envisagée pour prendre la décision de distribution. Le calendrier de contrôle pourrait être adapté en conséquence.

Objectif de la vérification

La "mission de vérification" du commissaire-reviseur revêt la nature d'un examen limité qui s'exercera conformément au paragraphe 1.4.3. des normes générales de revision. L'objet du rapport n'est nullement de déclarer que l'état servant de base à la distribution donne une image fidèle du patrimoine et des résultats de l'entreprise. Sa raison d'être est la confirmation du fait que l'acompte sur dividende peut être distribué exclusivement par prélèvement sur le bénéfice en cours, après déduction des sommes nécessaires à la constitution des réserves requises par la loi et les statuts.

La question a également été posée de savoir si le réviseur peut délivrer un rapport dans lequel, au vu d'incertitudes importantes, il s'abstient de formuler un jugement. Le Conseil a estimé que le réviseur doit se prononcer à la fois sur la fiabilité des informations et sur le caractère distribuable d'un bénéfice. La déclaration d'abstention ne serait pas acceptable sur ce second aspect du rapport.

Le réviseur d'entreprises doit s'assurer que le conseil d'administration agit avec prudence et ne pratique aucune distribution de bénéfices intérimaires lorsqu'il existe une probabilité, même faible, de constater en fin d'année que cette distribution est excessive au regard de l'article 77bis Lois soc. Si le réviseur d'entreprises arrive à la conviction qu'un tel risque existe, il devra en faire mention dans son rapport au conseil d'administration.

L'attitude que devrait adopter le commissaire-reviseur après avoir constaté une infraction à l'article 77ter Lois soc. a également fait l'objet d'une question. Il s'agissait en l'occurrence de la distribution d'un acompte sur dividendes sans respecter les procédures prévues à l'article 77ter Lois soc. Le dividende en question avait été prélevé sur les bénéfices reportés et le réviseur d'entreprises envisageait d'établir un rapport à posteriori.

La violation de l'article 77ter Lois soc. peut faire l'objet d'une sanction pénale, conformément à l'article 205 Lois soc. : le réviseur d'entreprises est tenu de constater l'infraction et d'en faire mention dans son rapport à l'assemblée générale en application de l'article 65, 6° Lois soc. Après consultation de la Commission juridique, le Conseil a considéré que l'établissement d'un rapport à posteriori n'était pas susceptible de couvrir l'infraction. Un rapport intervenant après la distribution irrégulière, ne peut pas mettre fin à la situation d'illégalité. Au contraire, c'est l'alinéa final de l'article 77ter Lois soc. qu'il conviendrait d'appliquer.

Si la société peut apporter la preuve que l'actionnaire savait que l'acompte sur dividende dont il avait été le bénéficiaire lui a été versé en violation des dispositions légales ou que, compte tenu des circonstances, il ne pouvait pas ne pas en être informé, il y a lieu d'envisager le remboursement par l'actionnaire.

La question a été posée de savoir si le rapport relatif aux acomptes sur dividendes devait toujours être joint au rapport annuel du commissaire-reviseur sur les comptes annuels, ou si, au contraire, le commissaire pourrait se contenter d'en faire un résumé dans son rapport en fin d'exercice.

Le texte de la loi paraît assez clair : "Le rapport de vérification des commissaires est annexé au rapport visé à l'article 65, al. 3 et 4" (article 77ter, §4, Lois soc.) Il ne fait aucun doute que cette annexe doit être mise à la disposition des associés (art. 78 Lois soc.), et les mêmes documents sont visés à l'article 80 Lois soc. qui concerne la publication.

4) Augmentation et réduction du capital

Le Conseil a été interrogé par un confrère sur la signification qu'il convient de donner aux termes "pertes subies" dans l'article 72bis, §2 Lois soc., dans une hypothèse où une société anonyme réduit son capital en vue d'apurer des pertes. En particulier, il s'agissait de savoir si la réduction de capital pouvait, sans violer le droit des sociétés, se faire au montant des pertes reportées, augmentées des pertes subies pendant la partie déjà écoulée de l'exercice en cours.

Selon certains commentateurs, la perte subie devrait être celle qui est constatée par les comptes annuels approuvés par l'assemblée générale. Dans l'intervalle, la perte demeurerait probable et ne pourrait être couverte que par la réserve indisponible visée à l'article 72bis des lois sur les sociétés (12). Après avoir consulté la Commission juridique, et sous réserve d'un avis contraire des Cours et Tribunaux, le Conseil a estimé devoir exprimer des réserves à l'encontre de cette interprétation. Il considère qu'une perte prévisible est une perte qui n'existe pas encore, tandis qu'une perte subie est une perte constatée dans des documents comptables, qui ne doivent pas nécessairement être les comptes annuels approuvés par l'assemblée générale. A cet égard, il y a lieu de s'en référer à l'article 103 Lois soc., dans lequel il est question de pertes constatées en cours d'exercice.

De l'opinion du Conseil, les restrictions aux réductions de capital en vue d'apurer des pertes subies constitueraient un frein à l'élaboration de certains plans de redressement dans le cadre des mesures évoquées à l'article 103. Il est hautement souhaitable de conserver une interprétation cohérente entre ces deux dispositions légales. Bien entendu, l'existence d'une perte subie devra résulter d'une situation comptable établie avec toutes

¹² MASSAGE, M., L'adaptation du droit des sociétés anonymes, Swinnen, Bruxelles, 1985, p. 109.

les garanties nécessaires. Il est recommandé de soumettre cette situation comptable à l'assemblée générale appelée à délibérer sur la réduction de capital, afin que son information soit suffisante.

L'interprétation qui précède ne paraît pas contradictoire avec l'autorisation qui est donnée à l'assemblée générale de réduire le capital au-delà de la perte subie, en vue de constituer une réserve indisponible susceptible de couvrir des pertes ultérieures prévisibles. En effet, dans le cadre d'un plan de restructuration, il n'est pas rare de constater que les mesures proposées par le conseil d'administration suscitent l'apparition de nouvelles pertes, par exemple sous la forme de frais de licenciement ou de fermeture de certaines installations.

Certes, l'interprétation donnée par le Conseil est susceptible de conduire à certaines difficultés lorsque, après réduction du capital au montant de la perte subie à mi-exercice, il s'avère que la seconde partie de l'exercice fait apparaître un bénéfice, et plus encore, si le conseil d'administration se proposait de distribuer ledit bénéfice aux actionnaires. Dans cette hypothèse, le reviseur d'entreprises devrait sans doute, dans un rapport circonstancié, attirer l'attention de l'assemblée générale sur le caractère paradoxal de cette distribution de dividendes et sur les critiques qu'une telle décision susciterait, à juste titre, dans le chef des créanciers de la société.

o o o

Lorsque l'augmentation de capital se réalise par souscription publique, l'article 34, §5 Lois soc. dispose que l'acte indiquera le nombre d'actions nouvelles créées en représentation de l'augmentation de capital et qu'il contiendra le relevé des souscriptions, certifié par le commissaire-reviseur. Les bulletins de souscription devront contenir les énonciations exigées par les numéros 3, 4 et 5 de l'article 32 et par les numéros 1, 3, 4 et 6 de l'article 36 Lois soc. Un reviseur d'entreprises a soulevé à ce propos un problème qu'il a soumis à la Commission juridique, à savoir celui des bulletins de souscription informatisés, proposés par certaines banques à leur clientèle et qui ne contiennent pas ces indications. Quelle est l'attitude que devra adopter le reviseur d'entreprises quand il lui est demandé de certifier la liste d'inscription ?

La Commission a soumis cette question au Ministre de la Justice qui lui a répondu le 7 avril 1987 (Rapport annuel, 1987, p. 143).

Le Ministre évoque notamment le problème de la responsabilité du reviseur qui certifierait le relevé incluant des souscriptions ne contenant pas toutes les énonciations requises. La question revient à se demander si le rôle du reviseur consiste uniquement à certifier l'existence des souscriptions, ou bien à certifier l'existence et la légalité des souscriptions.

Sans trancher la question, le Ministre exprime l'avis que si le reviseur certifie l'existence des souscriptions tout en signalant qu'elles ont été établies en l'absence de certaines mentions, sa responsabilité se trouverait

dégagée. Les administrateurs seraient ainsi mis devant leurs responsabilités et, eu égard aux sanctions lourdes susceptibles de les frapper (art. 35, 2° LCSC), ils devraient logiquement, soit renoncer à l'opération, soit courir le risque de nullité des souscriptions en demandant aux souscripteurs de réitérer leur engagement, sur base, cette fois, d'une information complète. Par ailleurs, le reviseur pourrait, le cas échéant, être amené à relever l'infraction dans son rapport à l'assemblée générale, en application de l'article 65, 6° des lois sur les sociétés.

Le Ministre de la Justice signale que le problème sera résolu par l'adoption d'un projet de loi modifiant le code de commerce et l'arrêté royal n° 185 du 9 juillet 1935 sur le contrôle des banques et le régime des émissions de titres et de valeurs. Ce projet de loi a été déposé au Sénat le 1er avril 1987 (session 1986-1987, n° 553/1), mais n'a pas encore été voté.

o o o

Un membre de l'Institut a posé à la Commission juridique les questions suivantes : "Une société décide une augmentation de capital avec suppression du droit de préférence, mais sans rapport du conseil d'administration concernant cette opération : que peut ou que doit faire le reviseur dans ces circonstances, étant entendu qu'il n'était pas informé de ladite opération ?" (Rapport annuel, 1987, p. 143).

Il y a lieu d'observer d'abord que l'absence de rapport du conseil d'entreprise ou du reviseur ne fait pas l'objet d'une sanction pénale (voir dans ce sens : MASSAGE, M. La modification des sociétés anonymes, R.D.C., 1984, p. 65.).

Toutefois, vu que le régime du droit de préférence est de droit impératif, une augmentation de capital réalisée en méconnaissance de celui-ci pourrait être annulée (VAN BRUYSTEGEM, B., De vennootschappenwet '86, Anvers, Kluwer, p. 51).

Selon la Commission, l'infraction à l'article 34bis des lois sur les sociétés entraînera normalement une mention dans le rapport annuel du commissaire, en application de l'article 65, 6° Lois soc.

Encore que la mention dans le rapport du commissaire soit de principe, la Commission a estimé que, dans certains cas exceptionnels, notamment en application de l'article 65, 6°, in fine Lois soc., cette mention pourrait être omise. Il faudra apprécier la situation en tenant compte des circonstances concrètes.

5) Rachat d'actions propres

Un membre a interrogé le Conseil afin de savoir si la souscription par une filiale des titres de la société-mère pouvait être considérée comme contraire à l'article 29, §6, et à l'article 52bis Lois soc. (Rapport annuel, 1983, p. 78).

Le Conseil a sollicité l'avis de la Commission juridique, étant donné que la législation ne contient aucune règle précise en ce sens. De l'avis de cette Commission, la souscription des titres d'une société-mère qui augmente son capital, par une filiale largement contrôlée par la première, constitue un non sens économique, La doctrine juridique considère assez généralement que l'interdiction faite à une société de souscrire elle-même ses propres actions, devrait avoir pour conséquence d'interdire à une filiale de souscrire au capital d'une société qui la domine, cette opération pouvant être assimilée à une souscription par la société-mère elle-même (13). La Commission bancaire a également formulé des griefs à l'encontre de la souscription ou de l'acquisition par une filiale d'actions de la société qui la domine (14). On observera cependant que cette règle n'est pas retenue expressément dans notre droit positif (15).

Le Conseil considère que lorsque la filiale est détenue quasi exclusivement par la société-mère, selon les circonstances de fait, ses participations pourraient être un élément tendant à prouver une confusion de patrimoine. Dans l'hypothèse soumise à son observation, il s'agissait d'une filiale dormante sans activité, et l'augmentation de capital de cette filiale devait être réalisée par la société-mère la veille de la souscription par ladite filiale à l'augmentation de capital par la société-mère. Dans cette hypothèse, le Conseil de l'Institut a recommandé au reviseur d'adresser une lettre d'observations au conseil d'administration de la société et, s'il n'était pas tenu compte de ses remarques, de faire des réserves dans la certification du relevé des souscriptions, déposée conformément à l'article 43, §4 et 5 Loi soc.

o o o

¹³) MASSAGE, M., L'Adaptation du droit des sociétés anonymes, Swinnen, Bruxelles, 1958, p. 60; RESTEAU, C. Traité des sociétés anonymes, III, Swinnen, Bruxelles, 1985, n° 1377bis.

¹⁴) Rapport de la Commission bancaire 1967, p. 164 et 1976, p. 164.

¹⁵) MASSAGE, M., o.c., p. 60; VANDERHAEGEN, M. et VERBRAECKEN, Cl., Les sociétés commerciales - commentaires des lois du 5 décembre 1984, 15 juillet 1985 et 25 juillet 1985, J.T., 1985, n° 35.

Une autre question portait sur l'article 52bis, §3 des LCSC, selon lequel, en cas de rachat d'actions propres, les droits afférents sont suspendus jusqu'à ce que ces actions aient été aliénées. Un membre de l'Institut s'était demandé comment calculer le quorum et les majorités lors d'une assemblée générale extraordinaire (Rapport annuel, 1987, p. 144).

La Commission juridique a constaté qu'au cours des travaux préparatoires de la loi du 5 décembre 1984, il a été dit expressément que, lors du calcul du quorum et des majorités, on ne pouvait pas prendre en compte les actions propres rachetées (Doc. Parl., Sénat, 1982-1983, n° 390/2, p. 26). Dans sa réponse, elle a établi la distinction suivante :

- En ce qui concerne le quorum des présences, la Commission estime que les actions rachetées ne peuvent jouer aucun rôle : il y a lieu de les déduire du nombre total des actions. Si on ne procédait pas de la sorte, ces actions rachetées auraient encore une incidence sur le calcul : ceci serait contraire à l'article 52bis, §3 Lois soc., qui implique la suspension de tous les droits. La Commission ne s'est pas ralliée à une certaine doctrine qui voudrait que les actions soient prises en compte (T KINT, J., Les modifications apportées au droit des SA par la loi du 5 décembre 1984, Bruxelles, Larcier, 1985, p. 71). Les actions propres ayant fait l'objet d'un rachat ne peuvent plus exercer la moindre influence, celle-ci ne serait-elle que de bloquer une décision.
- Pour ce qui est du calcul des voix, la Commission a adopté une attitude identique : les actions rachetées ne jouent aucun rôle, et le droit normalement attaché à une action ne sera pas exercé.

6) Le réviseur d'entreprises et la liquidation

Au terme de l'article 188, al. 1er des lois sur les sociétés : "Lorsque la liquidation sera terminée, les liquidateurs feront un rapport à l'assemblée générale sur l'emploi des valeurs sociales et soumettront les comptes et pièces à l'appui. L'assemblée nommera des commissaires pour examiner ces documents et fixera une nouvelle réunion dans laquelle il sera statué, après le rapport des commissaires, sur la gestion des liquidateurs".

Le Conseil a été interrogé à plusieurs reprises sur la signification de ce texte après la réforme du révisorat. Le commissaire visé par l'article 188 Lois soc. devait-il avoir la qualité de réviseur d'entreprises ?

Cette question a été abordée dans le rapport annuel 1987, p. 100.

Contrairement à l'article 64, § 1er, al. 2 Lois soc., selon lequel les commissaires sont nommés parmi les membres de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, l'article 198 ne contient aucune précision à cet égard. La question n'a pas été évoquée au cours des travaux préparatoires de la loi du 21 février 1985.

Rien ne permet de conclure que le législateur a voulu modifier le régime ancien afin d'établir une concordance entre cette disposition et celles qui sont relatives au contrôle d'une entreprise en continuité d'exploitation. On en déduira, à juste titre, que le commissaire-vérificateur des comptes de la liquidation ne doit pas être le commissaire-reviseur, qu'il peut être un réviseur d'entreprises mais peut aussi être une personne sans qualification en matière de contrôle des comptes, librement choisie par l'assemblée générale.

7) Multiplicité de certifications concomitantes

Lorsqu'une opération se décompose en plusieurs éléments soumis à un contrôle revisoral, il convient d'étudier la manière dont le ou les rapports doivent être établis (Rapport annuel, 1986, p. 77).

Le droit des sociétés, surtout depuis les modifications introduites par la loi du 5 décembre 1984, prévoit qu'un grand nombre d'opérations soumises à l'approbation de l'assemblée générale doivent faire l'objet d'un rapport préalable du commissaire-reviseur, et, à défaut, d'un réviseur d'entreprises désigné par le conseil d'administration ou le gérant. La pratique révèle que dans bien des cas, plusieurs dispositions légales sont concernées dans le cadre d'une opération déterminée, par exemple une augmentation de capital par apport en nature et une émission sous le pair comptable des actions anciennes, une modification de l'objet social et un changement de la forme juridique de la société un apport en nature et un quasi-apport. Très souvent, le contenu de ces rapports sera dans une grande mesure similaire. Il en ira ainsi, notamment, de la description de l'opération envisagée ou de l'opinion du réviseur sur un état comptable intérimaire. Le Conseil a souvent été interrogé sur le point de savoir si dans de telles hypothèses, le réviseur d'entreprises était tenu de déposer plusieurs rapports distincts.

Après avoir entendu l'avis de la Commission juridique, le Conseil a estimé que, dans l'hypothèse où l'intervention du réviseur d'entreprises est sollicitée pour une opération complexe, qui devra être constatée dans un seul acte authentique, il est possible de n'établir qu'un seul rapport. Il serait néanmoins indispensable d'établir plusieurs rapports distincts, lorsque ceci est demandé par les parties, lorsqu'une disposition légale exprime le prévoit ou lorsque les opérations doivent être soumises à l'approbation de plusieurs assemblées générales successives.

Lorsque le réviseur d'entreprises établit un rapport unique, il devra veiller à préciser de façon extrêmement claire, en introduction à son rapport et dans la conclusion de celui-ci, les différentes dispositions légales qui justifient son intervention. Le cas échéant, selon l'objet des dispositions légales concernées, il sera utile de diviser clairement la conclusion du rapport de contrôle, afin de garantir une information claire et suffisante des tiers qui en prendront connaissance au travers des documents publiés dans les annexes du Moniteur belge.

* * *

II. CONSEILS D'ENTREPRISES

Introduction

Depuis la réforme de 1985, une mission importante est impartie au réviseur d'entreprises dans ses rapports avec le conseil d'entreprise. C'est ce qui résulte des articles 15bis et suiv. de la loi du 20 septembre 1948 portant organisation de l'économie.

Questions

Une question intéressante a été posée concernant l'entrée en vigueur de la loi du 21 février 1985 dans les filiales de sociétés étrangères (Rapport annuel, 1986, p. 58).

Selon l'article 6, 1er, 3e al. de la loi du 21 février 1985 portant réforme du revisorat, les entreprises qui ne sont pas constituées sous la forme d'une société anonyme, société en commandite par actions, S.P.R.L. ou société coopérative, doivent, conformément à l'article 15quater de la loi du 20 septembre 1984, nommer un réviseur d'entreprises dans les douze mois de l'entrée en vigueur du chapitre premier de la loi de réforme, c'est-à-dire au plus tard avant le 28 février 1987. Le Conseil a été interrogé sur le point de savoir si un réviseur d'entreprises, nommé dans les premiers mois de 1987, devait faire rapport au conseil d'entreprises sur les comptes annuels de l'exercice 1986.

La motivation du délai de douze mois réside dans le fait que certaines des entreprises visées par cette disposition ne s'appuient pas sur une structure sociétaire permanente déterminant une date fixe pour la tenue d'une assemblée générale. C'est le cas des succursales des sociétés étrangères. Le délai de douze mois est le délai maximum au cours duquel une assemblée générale d'une société aurait dû prendre la décision de nomination.

Si la réunion du conseil d'entreprise au cours de laquelle l'information annuelle doit être discutée est intervenue au début de l'année 1987, avant la nomination du réviseur d'entreprises, ce dernier ne pourra, c'est évident, faire rapport sur l'information relative à l'exercice écoulé.

Si le réviseur d'entreprises a été nommé avant la réunion du conseil d'entreprise qui discutera l'information économique et financière relative à l'exercice écoulé, l'article 15bis de la loi du 20 septembre 1948 doit recevoir une application immédiate. Il s'ensuit que le réviseur devra délivrer le rapport prévu par la loi. Si, par suite d'une nomination tardive, les délais requis pour un

contrôle effectué conformément aux normes générales de revision n'ont pas pu être respectés, des réserves appropriées (voire un rapport d'abstention) devront être formulées.

En 1987, une question a également été posée à la Commission juridique concernant la démission d'un reviseur d'entreprises dans une entreprise ayant un conseil d'entreprise (Rapport annuel, 1987, p. 145).

Un reviseur d'entreprises avait été nommé par la direction de l'établissement belge (succursale) d'une société étrangère ayant un conseil d'entreprise. L'entreprise n'occupant pas plus 100 travailleurs, il n'avait pas été procédé à l'élection d'un conseil d'entreprise en 1987.

Dans ces cas deux questions se posaient : le reviseur d'entreprises pouvait-il démissionner, son mandat étant devenu sans objet ? La direction pouvait-elle démettre celui-ci de ses fonctions ?

- a) La Commission a estimé que le reviseur d'entreprises pouvait effectivement présenter sa démission dans de telles circonstances, mais qu'il devait, si le conseil d'entreprise était toujours en fonction, l'informer par écrit des raisons de cette démission, à savoir la disparition du conseil d'entreprise après les élections sociales (article 15quater de la loi du 20 septembre 1948, faisant référence à l'article 15ter, §4).
- b) La deuxième hypothèse est également possible selon la Commission. Dans ce cas, le reviseur d'entreprises se verrait signifier sa révocation par la direction. Si le conseil d'entreprise n'a pas encore cessé d'exister, cette révocation doit intervenir sur sa proposition ou sur son avis conforme, émis lors de la dernière réunion avant les élections sociales (art. 15quater de la loi du 20 septembre 1948, faisant référence à l'article 15ter, §4).

* * *

III. REGLEMENTATION PROFESSIONNELLE

Introduction

Nous avons rassemblé dans cette rubrique quelques questions pouvant être considérées comme une interprétation - du point de vue déontologique - de la loi du 21 juillet 1953 et des lois coordonnées sur les sociétés.

1) **Activité d'expert**

Une question a été posée concernant l'activité d'un reviseur d'entreprises en qualité d'expert. Les honoraires à percevoir au titre de la mission qui lui avait été conférée par une juridiction pénale, n'avaient pas été payés. Le reviseur d'entreprises concerné avait voulu recouvrer le paiement par la voie judiciaire et il s'était demandé s'il lui fallait l'autorisation du Conseil pour ce faire, en application de l'article 29bis du Code de déontologie (Vademecum, II.3.01.06). Le Conseil a répondu par la négative : en l'occurrence, le reviseur d'entreprises s'était vu confier une mission par les instances judiciaires, et l'article 29bis ne s'applique pas à ce type de missions.

Il convient d'observer à ce propos que l'article 984 du Code judiciaire permet à l'expert de s'adresser au tribunal en cas de contestation sur les honoraires (Rapport annuel, 1976, p. 33).

2) **Plan financier à la constitution d'une société**

L'article 29ter Lois soc. prévoit que, préalablement à la constitution, les fondateurs de la société doivent remettre au notaire un plan financier dans lequel ils justifient le montant du capital social de la société à constituer. A ce propos, il a été demandé si le reviseur d'entreprises était autorisé à assister les fondateurs dans l'établissement de ce plan financier, voire s'il pouvait l'établir et le signer personnellement (Rapport annuel, 1978, p. 35).

Pour la réponse à cette question, il convient de s'inspirer de la volonté du législateur telle qu'elle ressort des travaux préparatoires de la loi du 4 août 1978.

"Le Ministre de la Justice déclare que l'amendement 80bis vise à donner à ceux qui sont attaqués devant les tribunaux, le moyen de justifier qu'ils avaient engagé suffisamment de capital. Le notaire passe simplement l'acte qui peut être présenté au tribunal. Le Ministre des Classes Moyennes ajoute que le document à déposer chez le notaire est utile, car il oblige les fondateurs des sociétés à s'expliquer. Si un accident arrive, le juge doit déterminer sur la base de ce document si le capital était suffisant pour les activités projetées" (Doc. Parl, Sénat, 1977-78, n° 415/2, p. 149).

Il ressort clairement de ce passage que le but est de forcer les fondateurs à faire un effort de réflexion. Or, ce but disparaîtrait complètement si on devait recourir à des formulaires stéréotypés, qui perdraient toute crédibilité devant les tribunaux appelés à se prononcer sur un plan financier. A la question de savoir si le plan financier peut être établi par un réviseur d'entreprises, il faut apporter une réponse nuancée. Poser la question, c'est demander en fait si l'établissement d'un plan financier peut être considéré comme une intervention dans la gestion, acte interdit par la déontologie du réviseur. La réponse est non : aux yeux du législateur, l'établissement du plan financier ne semble pas être considéré comme un acte de gestion, mais plutôt comme une prise de conscience préalable à la décision de contracter (voir les travaux préparatoires, déjà cités). Cette prise de conscience doit être le fait des fondateurs, ce qui ne veut pas dire qu'ils n'aient pas le droit de se faire assister.

Une telle assistance peut être fournie par un réviseur d'entreprises sans que ceci ne compromette son indépendance : la situation est comparable à celle d'un apport en nature.

Dans l'exécution de sa mission, le réviseur d'entreprises veillera à ne pas substituer son jugement à celui des fondateurs. Par contre, en sa qualité d'expert, il peut parfaitement se prononcer sur la qualité, les aspects techniques et le réalisme du plan des fondateurs. L'intervention d'un réviseur d'entreprises sera autorisée à condition qu'elle se limite effectivement à évaluer l'estimation établie par les fondateurs et à veiller à ce que les objectifs soient techniquement réalisables.

Toutefois, le réviseur d'entreprises ne saurait en aucun cas signer le plan financier, et il prendra toutes les précautions pour que son intervention ne prenne pas les apparences d'un rapport (voir l'article 12 du Règlement de discipline, Vademecum, II.1.3.02).

3) Secret professionnel

L'article 27 de la loi du 22 juillet dispose que les réviseurs d'entreprises sont liés par le secret professionnel (pour une étude détaillée, voir C.B.N.C.R., 1986/2).

Ce secret professionnel existait dès avant la réforme de 1985, et en 1979, la Commission juridique a rédigé, à la demande du Conseil, une note concernant la portée de ce secret professionnel en matière fiscale (Rapport annuel, 1979, p. 38). L'avis émis alors par la Commission reste valable aujourd'hui.

En application de l'article 241 du Code des impôts sur les revenus, l'administration fiscale est autorisée à solliciter l'intervention de l'instance disciplinaire territorialement compétente, à l'effet d'apprécier si, et éventuellement dans quelle mesure, la demande de renseignements ou de production de livres et documents se concilie avec le respect du secret professionnel. Ledit article est une disposition d'exception visant à limiter, à l'égard de l'administration fiscale, le caractère absolu du secret professionnel établi par l'article 458 du Code pénal.

Il n'autorise en aucune façon la violation du secret qui s'attache aux informations confidentielles dont le reviseur d'entreprises n'a pu avoir connaissance que par l'exercice de sa profession. L'administration elle-même admet que l'autorisation disciplinaire ne peut, en aucune façon, délier l'intéressé de son obligation au secret, pas plus qu'elle ne peut se substituer à lui (Com. adm. CIR, 241/6).

Ceci n'empêche que le Conseil, saisi d'une demande de l'administration fiscale, est tenu d'examiner si les renseignements demandés sont couverts ou non par le secret professionnel. Le Conseil ne saurait se cantonner dans une position affirmant que toutes les activités professionnelles du reviseur d'entreprises relèvent du secret professionnel, dans la mesure où d'une part, le secret professionnel ne couvre que les renseignements de caractère confidentiel obtenus au cours de l'exercice d'une mission de contrôle et que, d'autre part, une telle interprétation rendrait inopérante dans la pratique l'article 241 C.I.R.

Ne relève pas du secret professionnel, les rapports du reviseur d'entreprises, établis en vertu de la loi ou d'une convention et destinés à l'information des tiers. En principe, ces rapports n'ont pas pour objectif de donner des informations, ce devoir incombant à la direction de l'entreprise.

On ne pourrait demander au commissaire-reviseur des renseignements que le conseil d'administration refuserait de communiquer (Rapport du Conseil Central de l'Economie, 1973, p. 65). Le rôle du reviseur concernant l'apport en nature, c'est de donner son opinion sur l'évaluation des biens objets de l'apport et non pas de les évaluer.

Le reviseur doit pouvoir justifier ses conclusions, mais son rapport ne doit pas contenir l'énumération des faits qui lui ont permis d'asseoir son opinion sur l'évaluation des biens apportés et sur la contrevaletur de cet apport.

Les renseignements dont il prend connaissance au cours de ses travaux de contrôle sont donc couverts par le secret professionnel, sauf si ces renseignements sont utilisés dans le rapport de contrôle ou dans le document qui fournit les renseignements contrôlés (rapport de l'organe d'administration, comptes annuels, description de l'apport,...). L'organe disciplinaire

devra établir si la question concerne l'information connue ou si elle a pour objet une information complémentaire. Ce n'est que dans le premier cas que le Conseil pourra autoriser le réviseur d'entreprises à répondre aux questions de l'administration fiscale. Avant toute étude approfondie de la requête de l'administration fiscale, le Conseil pourra également examiner si celle-ci a épuisé toutes les possibilités qui lui sont ouvertes pour obtenir les renseignements qu'elle sollicite.

Après ce rappel de principe, une réponse concrète a été donnée à chaque question posée par l'inspecteur des contributions quant à la possibilité pour le réviseur d'entreprises de fournir les renseignements demandés.

Nous rappellerons que les commentaires administratifs prévoient que l'administration fiscale doit se soumettre à la position de l'instance disciplinaire qui confirmerait la thèse du praticien qu'elle a interrogé (Com. adm. 241/7).

4) Mission à titre gratuit

Une question a été posée concernant la possibilité d'accepter une mission de commissaire-réviseur à titre gratuit (Rapport annuel, 1982, p. 58).

Le Conseil a estimé qu'un mandat exercé à titre gratuit dans une société à objet commercial faisait présumer, jusqu'à preuve du contraire, que le commissaire-réviseur obtenait d'autres avantages, contraires à l'article 64ter Lois soc.

Par ailleurs, en vertu de ce même article, la rémunération est fixée pour la durée du mandat. Bien entendu, le montant prévu des honoraires peut être modifié de commun accord, mais cette modification ne peut pas être présumée.

Le Conseil a demandé au confrère concerné de revoir les conditions de cette mission, pour assurer qu'elles soient conformes aux lois coordonnées sur les sociétés. Le Conseil n'émettrait pas d'objection majeure à l'encontre d'une rémunération qui tiendrait compte de la situation particulière d'une société sans activité et dont il serait convenu qu'elle ne serait pas due pour les deux premières années.

Ce même problème a fait l'objet d'une autre question (Rapport annuel, 1984, p. 58).

Deux réviseurs d'entreprises avaient été désignés pour exercer une mission de commissaire dans une société, l'un à titre gratuit, l'autre étant rémunéré. Il s'est avéré par la suite que le mandat exercé à titre gratuit faisait l'objet d'une rémunération de la part d'une autre société. Cette rémunération était justifiée par le souhait de cette autre société de garder un contrôle de la situation financière de la première société, sur laquelle elle détenait une créance importante. La société débitrice avait accepté la désignation d'un réviseur d'entreprises pour exercer les fonc-

tions de commissaire, mais avait refusé de le rémunérer. Elle avait par ailleurs exigé que les fonctions de ce dernier prennent fin dès l'instant où la créance aurait été définitivement remboursée.

Le Conseil a considéré que l'objet de la mission, confiée au commissaire à titre gratuit, n'était pas le contrôle légal des comptes tel qu'il est défini par les normes générales de revision, dans le but de donner une image fidèle qui doit résulter des comptes annuels. Il s'agissait en réalité d'un mandat de surveillance, donné par le vendeur d'une branche d'activité avec l'accord de l'acheteur. Ceci ne poserait pas problème si l'exercice de cette mission pouvait se situer exclusivement dans le cadre d'une mission de commissaire-reviseur. Dans le cas soumis, il paraissait évident que le mandat ne correspondait pas à la fonction de commissaire-reviseur.

L'argument selon lequel le mandat serait exercé en collège avec un autre reviseur n'a pas pu modifier l'opinion du Conseil. Les travaux des deux reviseurs d'entreprises n'étaient pas dirigés vers un même but, à savoir la certification des comptes annuels de la société et c'est donc à tort que l'on soutiendrait que les deux reviseurs exerçaient le mandat en collège. Il est par ailleurs inadmissible que le commissaire-reviseur ait comme mission de rendre compte à un actionnaire en particulier, ou à un tiers, de l'exercice de ses fonctions de commissaire-reviseur.

5) Honoraires

Un commissaire-reviseur est-il autorisé à suspendre ses travaux de contrôle parce que la société ne paie pas ses honoraires ? (Rapport annuel, 1983, p. 55). Dans un cas concret, un reviseur d'entreprises avait fait savoir au directeur d'une société qu'il ne procéderait plus à aucun contrôle avant apurement du solde des émoluments qui lui étaient dus. N'ayant pas obtenu satisfaction, et n'ayant pas reçu communication des comptes annuels de l'exercice en cours, le confrère avait cessé toute prestation.

Le Conseil n'a pas pu approuver une telle attitude. Le non-paiement des honoraires n'est pas en soi un obstacle à l'accomplissement de la mission. Dans un tel cas, le commissaire-reviseur devrait informer l'assemblée générale ou donner sa démission après avoir établi un rapport.

6) Incompatibilités

Une question intéressante a porté sur la compatibilité entre la fonction de commissaire-reviseur et celle de contrôleur de gestion dans une association en participation émettrice de certificats fonciers (Rapport annuel, 1972, p. 73). L'association était constituée par une banque, contrôlée par le commissaire-reviseur, et d'une société propriétaire de l'immeuble.

Le Conseil a estimé que le contenu de la mission de "contrôleur de gestion" doit être étudié et précisé au cas par cas. Le plus souvent, cette mission a pour seul but de vérifier les comptes et l'emploi des fonds pour

l'objet prévu au contrat d'émission. Dans certains cas, le contrôleur de gestion recevra des pouvoirs à titre de mandataire des porteurs de certificats, par exemple, celui de prendre une hypothèque. Il est évident que le commissaire-reviseur ne pourrait pas accomplir ses fonctions et, dans le même temps, apparaître comme le représentant des porteurs de parts vis-à-vis de la société qu'il contrôle. Ceci impliquerait un conflit d'intérêts inacceptable. Si, au contraire, il n'a pour autre tâche que le contrôle des comptes, cette mission n'a pas une nature fondamentalement différente de sa fonction principale de commissaire-reviseur.

Dans le cas soumis au Conseil, le commissaire-reviseur occupait cette fonction dans la société financière. Sur avis de la Commission juridique, le Conseil a estimé que l'interdiction prévue à l'article 64quater (devenu depuis l'article 64bis Lois soc. ne s'appliquait pas pour les raisons suivantes :

- si la société financière est gérante, le commissaire-reviseur effectuera nécessairement le contrôle de l'association en participation à titre de prolongation de sa fonction et il n'y a donc pas de conflit d'intérêts;
- si la société propriétaire de l'immeuble est gérante et désigne le commissaire-reviseur comme contrôleur de gestion, la mission est obtenue d'un tiers et l'article 64bis Lois soc. n'est pas applicable;
- si le commissaire-reviseur occupe cette fonction dans les deux sociétés, la première formule devra être retenue.

Il convient de prêter attention au fait que le commissaire-reviseur de la société qui émet les certificats ne peut recevoir que les émoluments consistant en une somme fixe, déterminée par l'assemblée générale pour la durée du mandat (art. 64bis Lois soc. devenu depuis l'article 64ter). Ces émoluments peuvent être fixés par l'assemblée générale en considération de l'objet et de l'ampleur des missions de contrôle (en particulier lorsque plusieurs associations en participation ont été créées).

o o o

Une question qui garde toute son actualité est celle de savoir si la domiciliation d'une entreprise commerciale au cabinet d'un réviseur constitue ou non une infraction à la réglementation selon laquelle le réviseur d'entreprises ne peut pas participer, fût-ce indirectement, à la gestion d'une société commerciale (Rapport annuel, 1984, p. 120.).

La Commission juridique a émis l'avis que la domiciliation n'était pas un acte de gestion d'une société. Toutefois, de telles pratiques doivent être rejetées en principe, étant susceptibles de mettre en cause l'indépendance du réviseur. En effet, la domiciliation va très souvent de pair avec l'exécution de services qui peuvent avoir des relations directes avec la gestion. Le doute sera renforcé encore par le fait que certaines fiduciaires ont l'habitude d'établir en leur bureau le siège de sociétés commerciales dont elles assument certaines activités de direction.

Toutefois, la Commission a souligné que l'interdiction devait être levée dans certains cas, et notamment quand le reviseur d'entreprises accomplit légalement les fonctions de liquidateur. Dans ce cas, le siège de la société en liquidation peut être transféré en son cabinet. Par ailleurs, dans des circonstances spéciales, et pour une période limitée dans le temps, un reviseur d'entreprises pourrait accepter la domiciliation d'une entreprise en ses bureaux, sous réserve d'une autorisation préalable du Conseil de l'IRE.

o O o

La profession évolue et les reviseurs d'entreprises se sont mis, eux aussi, à élaborer des logiciels. Le Conseil a été interrogé sur le point de savoir si un logiciel développé par un cabinet de revision pouvait être mis à la disposition d'une entreprise dont le bureau ne contrôlait pas les comptes mais qui avait été informée de l'existence de ce logiciel par un client du cabinet (Rapport annuel, 1984, p. 25).

La Commission juridique a estimé que la question était complexe, et ce d'autant plus que la doctrine juridique n'est pas définitivement fixée sur la nature juridique du logiciel ou du progiciel. Il existe des controverses, notamment sur la possibilité de protéger le programme par la voie du droit d'auteur (Le Droit des contrats informatiques, Larcier, Bruxelles, 1983, p. 340).

Le reviseur d'entreprises ne doit pas se voir interdire de développer des logiciels dans les domaines qui relèvent de sa compétence professionnelle, notamment en matière de comptabilité, de consolidation, d'analyse financière, de revision, etc. De plus, comme ceci est généralement reconnu vis-à-vis des auteurs d'ouvrages écrits, il est normal qu'il puisse percevoir une rémunération de son travail de conception.

La cession d'un progiciel pose un autre problème. Il faut distinguer trois hypothèses : a) la cession à une entreprise qui se chargerait de le reproduire et de le diffuser à son compte; b) la cession à une entreprise cliente, à titre d'accessoire des services en qualité de commissaire-reviseur; c) la cession à tout tiers qui souhaiterait l'obtenir.

- a) La cession du progiciel à une entreprise commerciale qui se chargerait de le reproduire et de le diffuser, en rémunérant le créateur, doit être permise, que l'on qualifie ou non cette rémunération de droit d'auteur. Elle participe au progrès technique en respectant le caractère essentiel de la profession libérale. Cette cession n'entre pas dans l'une quelconque des catégories d'actes de commerce prévues par l'article 2 du Code de Commerce. Notons cependant qu'elle pose quelques problèmes dans la mesure où l'on considère que le contrat informatique emporte également certaines obligations de conseil (voir POULLET, "Les contrats informatiques", J.T., 1982, p. 21, n°40).

- b) Le second type de cession résulte d'un contrat entre le créateur d'un système et le client utilisateur, dans lequel le service d'organisation et de mise au point du système est plus important que la fourniture du programme informatique lui-même.

VAN RYN et HEENEN considèrent que la définition des entreprises de travaux, visés par l'article 2 du Code de commerce, pourrait inclure des travaux de nature intellectuelle (Principes 2e éd., n°370). Par ce biais, la création de logiciel, même pour répondre aux besoins spécifiques d'un seul client, entrerait dans la catégorie des actes de commerce.

Dans le cas d'un reviseur d'entreprises, cette analyse ne peut être retenue. Tout en lui interdisant d'accomplir des actes de commerce, le législateur a stipulé que les missions relatives à l'organisation de services comptables entrent dans le domaine de compétence du reviseur d'entreprises.

- c) La troisième catégorie concerne la distribution d'un progiciel que le reviseur a créé par ses propres moyens. Dans cette hypothèse, il faut considérer que l'opération est une vente proprement dite et non une prestation de services, s'analysant comme un contrat d'entreprise (voir note sous Comm., Charleroi, 18 décembre 1981, J.T., 1983, p. 291). Par ailleurs, la doctrine et la jurisprudence considèrent en général que l'entreprise de fournitures peut porter sur les biens incorporels autant que corporels. Dès lors, si le progiciel est mis sur le marché, même sans publicité, et s'il est cédé à toute personne qui souhaite l'acquérir, il semble bien qu'il faille faire entrer la cession dans la catégorie des actes de commerce.

La distinction entre les actes des deuxième et troisième catégories est malaisée. Il faudra examiner la situation de fait, en prenant en considération deux éléments principaux :

- la prestation de services par un reviseur d'entreprises, en tant que spécialiste de l'organisation des services comptables informatisés, est sans nul doute compatible avec l'exercice de la profession.
- si le client est intéressé par le progiciel et accessoirement par la tâche de conseil inhérente au contrat informatique, la répétition des ventes du progiciel pourrait être considérée comme une "entreprise de fourniture", et dès lors qualifiée d'acte de commerce, incompatible avec la profession.

o O o

En 1985, il a été demandé à la Commission juridique si un commissaire-reviseur pouvait accomplir la fonction de scrutateur lors d'une assemblée générale (Rapport annuel, 1985, p. 101).

La Commission a fait observer qu'il fallait d'abord examiner si les statuts ne requièrent pas la qualité d'actionnaire pour être scrutateur, ce qui est fréquent. Déontologiquement, il n'est pas incompatible avec la fonction de réviseur de veiller à la régularité de la tenue de l'assemblée et des votes.

La Commission a cependant rappelé que même si les statuts prévoient la désignation de scrutateurs, les règles des assemblées délibérantes ne s'opposent pas à ce que l'assemblée constate qu'il n'y a pas assez d'actionnaires présents pour pourvoir à cette fonction.

o O o

La compatibilité entre la qualité de réviseur d'entreprises et un mandat de curateur ou de liquidateur est fréquemment mise en doute.

Dès les premières heures de l'Institut, la question de la compatibilité entre un mandat de liquidateur et la profession de réviseur d'entreprises a été envisagée. Dans la note de déontologie n°3, du 23 février 1956, le Conseil provisoire écrivait :

"Considérant que cette fonction appartient électivement à la catégorie des missions de confiance et de contrôle dont doivent pouvoir être chargés les réviseurs d'entreprises, le Conseil s'est prononcé en faveur de sa compatibilité, sous cette importante réserve qu'il s'agisse de liquidation véritable et non de la poursuite des affaires sociales sous le couvert de la liquidation" (16).

Cette décision demeure intégralement applicable aux liquidations amiables. Les pouvoirs conférés aux liquidateurs ne peuvent comprendre celui de poursuivre l'activité de la société. En outre, lorsque le réviseur exerçait la fonction de commissaire avant la liquidation, il doit également s'interroger sur l'existence éventuelle d'un conflit d'intérêts. Ce pourrait être le cas si le liquidateur devait porter un jugement sur le travail du commissaire ou accomplir certains actes dans lesquels le commissaire aurait un intérêt imposé. Lorsqu'il existe un risque de conflit d'intérêts, le réviseur d'entreprises devra décliner l'offre qui lui est faite.

S'il s'agit d'une mission judiciaire, la restriction ne sera pas de mise puisque l'activité du réviseur d'entreprises ne peut s'exercer que sous la surveillance du pouvoir judiciaire, dans le cadre d'une procédure qui ne peut avoir qu'un caractère temporaire. Dès lors, il n'y a pas lieu de refuser la désignation d'un réviseur aux fonctions de liquidateur judiciaire, curateur, séquestre ou administrateur provisoire.

* * *

¹⁶⁾Vademecum du réviseur d'entreprises, édition 1978, p. 136.

IV. DROIT COMPTABLE

NOTION DE RESERVE LEGALE

Au terme de l'article 77 des lois coordonnées sur les sociétés, "il est fait annuellement, sur les bénéfices nets, un prélèvement d'un vingtième au moins, affecté à la formation d'un fonds de réserve; ce prélèvement cesse d'être obligatoire lorsque le fonds de réserve atteint le dixième du capital social". Le Conseil a été interrogé sur l'application de cette disposition au vu notamment de l'article 77bis nouveau des lois coordonnées sur les sociétés. L'avis de la Commission juridique a été sollicité et le Conseil a fait sien les principaux passages de l'étude qui lui a été remise (Rapport annuel, 1984, p. 60).

L'arrêté royal du 8 octobre 1976 tient compte de cette disposition impérative du droit des sociétés. Il classe la réserve légale au passif du bilan, en première sous-rubrique des réserves et il la mentionne distinctement au compte d'affectations et de prélèvements en rubrique (C), après incorporation dans le bénéfice de l'exercice du report bénéficiaire ou déficitaire (A) ainsi que des prélèvements sur capitaux propres (B).

Après avoir rappelé l'utilité de cette réserve, trois problèmes particuliers sont examinés concernant cette rubrique des comptes annuels. Il s'agit tout d'abord de savoir sur quelle base se calcule le prélèvement minimum sur le bénéfice. Il faut ensuite déterminer si le prélèvement peut être effectué sur d'autres fonds propres. Enfin, on s'interrogera sur l'utilisation éventuelle de la réserve.

1) Utilité de la réserve légale

On attribue généralement deux objectifs à la réserve légale : la protection de l'intégrité du capital si des pertes surviennent par la suite et une certaine protection de l'avoir social contre l'érosion monétaire.

La protection contre l'érosion monétaire est une préoccupation dans la mesure où les bénéfices distribués pourraient porter atteinte à la substance de l'entreprise lorsqu'une politique prévoyante n'a pas conduit l'assemblée générale à constituer des fonds propres suffisants pour garantir le renouvellement des actifs. Toutefois, la comparaison des taux d'inflation et des conditions d'affectation à la réserve légale ne permet pas de dire que l'objectif sera atteint par cette seule voie.

La constitution d'un matelas de sécurité évitant que des pertes n'entament trop rapidement le capital est mise en avant par les auteurs (RESTEAU, T.V. n°582; VAN RYN, I, n°787) mais sur ce point son utilité est très contestable. Pour les sociétés qui sont constituées avec le capital minimum prévu par la loi, la sécurité est dérisoire (25.000 F pour la SPRL et 125.000 F pour la SA). Les sociétés qui ont un capital important ont souvent constitué ce capital progressivement et disposent très souvent d'importantes réserves disponibles rendant également dérisoire le montant de la réserve légale.

Si l'utilité de la réserve légale a été contestée, il est cependant utile d'attirer l'attention de ses détracteurs sur les statistiques globalisées établies par la Centrale des bilans. Les chiffres permettent d'observer que la prudence des entreprises en matière de réserves n'est pas si évidente qu'il pourrait y apparaître.

De ces statistiques, nous pouvons déduire que le législateur ne se montre pas inutilement tatillon en imposant la constitution d'une réserve légale minimale.

2) Base du prélèvement minimum

Le législateur belge parle d'un prélèvement annuel sur les bénéfices nets. Peut-on en déduire qu'il s'agit d'un prélèvement sur les bénéfices nets de l'exercice, sans considération de pertes antérieures reportées ? J. VAN RYN considère que le prélèvement d'un vingtième s'opère sur les bénéfices annuels, sans doute ces bénéfices doivent-ils être disponibles⁽¹⁷⁾. Selon C. RESTEAU, il n'y a de prélèvement possible que lorsqu'il y a bénéfices mais plus loin, il définit le bénéfice net sans mention de pertes reportées (Traité n°1489).

En apurant la perte par prélèvement sur le bénéfice de l'exercice, on modifie implicitement la structure des réserves légales et disponibles. En effet, si le législateur avait imposé l'imputation des pertes sur les réserves dès leur constatation au bilan, sans possibilité de report, quod non, le prélèvement aurait d'abord été opéré sur les réserves disponibles. Peut-être la réserve légale n'en aurait-elle même pas été affectée. Au contraire, dès le premier exercice constatant un bénéfice, elle aurait dû être complétée par prélèvement d'un vingtième, diminuant d'autant le bénéfice distribuable. Dans le cas contraire, l'apurement des pertes par compensation avec les bénéfices de l'exercice permet de distribuer les bénéfices de l'année suivante sur des bases plus favorables.

Ce raisonnement fait apparaître clairement la possibilité d'un retard dans la constitution de la réserve légale et d'un accroissement apparent du bénéfice distribuable. Toutefois, l'argument n'a de sens que dans l'hypothèse où il existe d'autres réserves disponibles et dès lors susceptibles

¹⁷⁾Principe de droit commercial n°775 et 787; voy. aussi L. FREDERICQ, Handboek van Belgisch Handelsrecht, n°905 et 907.

d'être prélevées pour accroître le bénéfice distribuable à due concurrence. Si les fonds propres sont composés d'un capital, d'une réserve légale partiellement constituée et de pertes reportées, un accroissement de la réserve légale avant apurement des pertes sera sans aucun doute une affectation de bénéfices purement nominaux.

Economiquement, les pertes reportées sont incluses dans la notion de fonds propres. Elles se déduisent toujours du capital et des bénéfices réservés. L'accroissement des réserves alors que la perte n'est pas apurée ne donne pas une image fidèle de la situation des fonds propres. Cette image serait d'ailleurs plus fidèle si la perte était déduite des réserves disponibles dès qu'elle est constatée.

Du point de vue comptable également, il existe des arguments en faveur de l'apurement des pertes. Le compte de répartition du bénéfice de l'exercice mentionne les constitutions de réserves après retraitement des reports de résultats antérieurs et après prélèvements sur capitaux propres. Cet argument pourrait cependant avoir des prolongements dangereux car on ne peut pas considérer que le report bénéficiaire de l'année antérieure ou un prélèvement sur réserves disponibles doivent être incorporés dans la base de calcul de la réserve légale.

Si l'on examine le droit comparé, on constatera que les législations qui connaissent la réserve légale, à savoir l'Allemagne (Aktg. art. 50) et la France (Loi soc. art. 345) imposent expressément d'effectuer le calcul après déduction des pertes reportées. La réserve légale est prévue dans la quatrième directive du Conseil de la CEE relative aux comptes annuels de certaines sociétés de capitaux mais c'est la proposition de cinquième directive qui en donne une définition dans les termes suivants : "Cinq pour cent des bénéfices de l'exercice, diminués, le cas échéant, des pertes reportées, doivent être affectés à la réserve légale jusqu'à ce que celle-ci atteigne au moins le montant de dix pour cent du capital souscrit (art. 49 de la proposition modifiée, J.O.C.E. C240 du 9 septembre 1983).

En conclusion de cette analyse, nous croyons pouvoir dire qu'il faut suivre la thèse économique qui a été reçue dans les pays voisins et effectuer le calcul de la réserve légale sur base du bénéfice de l'exercice à effectuer (rubrique XIII du compte de résultats) dont on aura déduit une éventuelle perte reportée de l'exercice précédent.

3. Constitution de la réserve légale par prélèvement sur d'autres fonds propres

Il est généralement admis que le prélèvement sur le bénéfice peut être supérieur au minimum prévu d'un vingtième du bénéfice net. Une société serait autorisée à affecter tout son bénéfice à la réserve légale jusqu'à constituer le minimum légal absolu d'un dixième du capital. Toutefois, RESTEAU considère qu'une réserve légale excédant les prélèvements obligatoires devrait être considérée comme réserve conventionnelle et dès lors disponible (Traité n°1490). Cette thèse ne paraît plus acceptable depuis

1976 puisque la loi impose de distinguer clairement dans le bilan ce qui est réserve légale et que l'assemblée s'est engagée à considérer comme indisponible et ce qui est une réserve disponible.

Savoir si la réserve légale peut être constituée par prélèvement sur d'autres fonds propres est plus douteux. Selon VAN RYN, le prélèvement doit être fait sur des bénéfices réels et disponibles (n°787).

La réserve légale ne peut pas être alimentée par la plus-value de réévaluation. En vertu de l'arrêté royal du 8 octobre 1976, cette plus-value doit figurer sous un compte distinct du passif sauf à l'incorporer au capital (art. 34). La prime d'émission ne peut pas non plus servir à constituer une réserve légale. Elle n'a pas la nature de bénéfices réservés mais celle d'un prolongement du capital. (Cass. 3 juin 1969, Pas, 1969, I, 894; Com. Normes Comptables Bull. n°13, p. 23).

Par contre, l'alimentation d'une réserve légale par un compte de réserves disponibles, voire même par une réserve d'apports en cas de fusion ne paraît pas interdit ni même contestable sur le plan des principes. En ce qui concerne les réserves que les statuts imposent et les réserves qui deviendront obligatoires en vertu des lois sur les sociétés (réserve pour actions propres, réserve pour apurement de pertes...), il faudra examiner dans chaque hypothèse le caractère d'intangibilité de la réserve et l'obligation éventuelle de la maintenir en un poste distinct.

4. Utilisation de la réserve légale

La réserve légale peut être utilisée en vue de compenser des pertes. C'est même une de ses raisons d'être. Notons cependant qu'avant d'en arriver là, il serait nécessaire d'avoir fait un prélèvement sur les autres réserves disponibles et statutaires (pour les autres réserves indisponibles, une distinction s'imposera selon le cas). La diminution ou la disparition de la réserve légale imposera à la société de la reconstituer dès que des bénéfices apparaîtront en procédant par prélèvement d'un vingtième du bénéfice net, chaque année.

En ce qui concerne la possibilité d'incorporer la réserve légale au capital, les opinions sont partagées. Si RESTEAU n'y voit aucune objection (Traité des SA, 1975), J. HEENEN a délévoppé des argumentations sérieuses contre cette incorporation (Rev. prat. not. 1942, 387). L'augmentation du capital par cette voie présente des avantages financiers certains. Sans prendre position dans la controverse, la Commission juridique souhaite une prise de position du législateur.

Il n'est pas possible de donner une autre affectation à la réserve légale. Elle ne peut pas servir de base à une distribution aux actionnaires même si la décision est prise dans les conditions requises pour la modification des statuts. Toutefois, en cas de réduction de capital, il devra être permis à l'assemblée générale de ramener le montant de la réserve légale au dixième du capital après réduction.

Il n'existe en principe aucune règle légale relative au emploi des ressources provenant de la réserve légale en éléments d'actifs. Les statuts pourraient prévoir de telles dispositions (cf. RESTEAU n°1492). Notons cependant que l'arrêté royal n°185 relatif au contrôle des banques requiert que la réserve légale demeure disponible en permanence et, à cette fin, soit placée en fonds émis par l'Etat, les provinces et les communes ou sous leur garantie (AR n°1875 du 29 juillet 1935, art. 13).

Au vu de l'avis de la Commission juridique, le Conseil suggère aux membres de l'Institut :

- a) de calculer le prélèvement pour la réserve légale au départ du "bénéfice à affecter" (solde favorable du compte de résultat) déduction faite de la perte reportée;
 - b) d'admettre l'incorporation de la réserve légale au capital malgré l'inquiétude exprimée par la doctrine juridique sans que la loi ou la jurisprudence y fasse écho; en pratique, de telles opérations ont été souvent effectuées et la société aussi bien que les tiers peuvent y trouver avantage.
-

