

CONSEIL D'ÉTAT, SECTION DU CONTENTIEUX ADMINISTRATIF

XV^e CHAMBRE

A R R Ê T

n° 241.367 du 2 mai 2018

218.340/XV-2998

En cause : **l'a.s.b.l. Ecodota,**
ayant élu domicile chez
M^{es} Michel KAISER
& Emmanuel GOURDIN, avocats,
boulevard Louis Schmidt 156
1040 Bruxelles,

contre :

**1. la Commission de Contrôle des dépenses électorales
et de la comptabilité des partis politique,**

2. la Chambre des représentants de Belgique,
ayant élu domicile chez
M^{es} Sébastien DEPRÉ &
Marie LAMBERT de ROUVROIT, avocats,
place Flagey 7
1050 Bruxelles.

I. Objet du recours

Par une requête introduite le 9 février 2016, l'a.s.b.l. «Écodota» demande l'annulation de la décision de la Commission de contrôle des dépenses électorales et de la comptabilité des partis politiques du 9 décembre 2015 de rejeter l'approbation du rapport du parti Ecolo et de prononcer la sanction minimale de la perte de la dotation prévue par l'article 25, alinéa 1^{er}, de la loi du 4 juillet 1989 dans sa version maintenue en vigueur par la loi du 11 juin 2015 en limitant cette perte de dotation à une durée d'un mois;

II. Procédure

Le dossier administratif a été déposé.

Les mémoires en réponse et en réplique ont été régulièrement échangés.

M. Jean-François NEURAY, premier auditeur chef de section, a rédigé un rapport sur la base de l'article 12 du Règlement général de procédure.

Le rapport a été notifié aux parties.

Les parties ont déposé un dernier mémoire.

Par une ordonnance du 17 octobre 2017, l'affaire a été fixée à l'audience du 14 novembre 2017.

M. Michel LEROY, président de chambre, a fait rapport.

M^e Emmanuel GOURDIN, avocat, comparaissant pour la partie requérante, M. Fernand MAIARD, réviseur de l'a.s.b.l. requérante, et M^e Marie LAMBERT de ROUVROIT, avocat, comparaissant pour la partie adverse, ont été entendus en leurs observations.

M. Jean-François NEURAY, premier auditeur chef de section, a été entendu en son avis conforme.

Il est fait application des dispositions relatives à l'emploi des langues, inscrites au titre VI, chapitre II, des lois sur le Conseil d'État, coordonnées le 12 janvier 1973.

III. Faits

Les faits utiles à l'examen du recours se présentent comme suit :

Suivant les statuts de l'association requérante, celle-ci «a pour objet la gestion des moyens financiers du parti Ecolo conformément à la législation relative au financement et à la comptabilité ouverte des partis politiques».

L'article 23 de la loi du 4 juillet 1989 relative à la limitation et au contrôle des dépenses électorales engagées pour l'élection de la Chambre des représentants, ainsi qu'au financement et à la comptabilité ouverte des partis politiques dispose comme suit:

« **Art. 23. § 1.** Le conseil d'administration de l'institution visée à l'article 22 établit un rapport financier sur les comptes annuels du parti politique et de ses composantes.

Le rapport financier est établi chaque année dans le respect des dispositions de la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises et de ses arrêtés d'exécution.

Le rapport financier comprend au moins les documents énumérés en annexe de la présente loi, le cas échéant dans la forme prévue par cette annexe.

§ 2. L'assemblée générale de l'institution visée à l'article 22 désigne un réviseur d'entreprises. Le réviseur d'entreprises établit chaque année un rapport sur le rapport financier visé au § 1.»

Le rapport financier doit être approuvé par la Commission de contrôle des dépenses électorales et de la comptabilité des partis politiques, les auteurs de la loi du 4 juillet 1989 ayant marqué leur intention de garantir la transparence des ressources pécuniaires des formations politiques et de leur affectation.

Dans sa rédaction applicable au litige, l'article 25 de la même loi dispose comme suit:

« Le défaut d'approbation du rapport financier par la Commission de contrôle, ainsi que le défaut de dépôt ou le dépôt tardif de ce rapport entraînent:

1° la perte de la dotation qui serait octroyée à l'institution visée à l'article 22 pendant la période subséquente fixée par la Commission de contrôle et qui ne peut être inférieure à un mois ni supérieure à quatre mois en vertu du chapitre III de la présente loi;

2° (*abrogé*)

L'approbation sous réserve visée à l'article 24 entraîne une suspension préventive d'un douzième de la dotation annuelle.»

Le 27 mars 2015, le président de la Commission de contrôle écrit aux coprésidents du parti en cause pour leur faire part d'une réforme en cours de la législation sur le financement des partis politiques, qui s'appliquerait aux comptes de l'exercice 2015. Pour celui qui est en litige, il ajoute:

« Cela signifie que, pour l'exercice 2014, il ne faut joindre qu'un compte synthétique, et que le bilan et le compte des résultats de chaque composante de votre parti ne devront être communiqués que l'année prochaine sur la base d'un nouveau modèle de rapport financier, qui doit encore être approuvé par la Commission de contrôle.»

Le réviseur d'entreprises de la requérante a émis, sur les comptes de l'exercice 2014, la réserve suivante:

« Nos contrôles ont été réalisés en conformité avec les normes de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises. Ces normes professionnelles requièrent que notre révision soit organisée et exécutée de manière à obtenir une assurance raisonnable que les comptes consolidés ne comportent pas d'inexactitudes significatives compte tenu des dispositions légales et réglementaires applicables aux comptes annuels en Belgique.

Conformément à ces normes, nous avons tenu compte de l'organisation des entités concernées en matière administrative et comptable ainsi que des dispositifs de contrôle interne. Les responsables de l'ASBL ont répondu avec clarté à nos demandes d'explications et d'informations. Nous avons examiné par sondages la justification des montants figurant dans les comptes consolidés. Nous avons évalué le bien-fondé des règles d'évaluation et des estimations comptables significatives faites par l'ASBL ainsi que la présentation des comptes

consolidés dans leur ensemble. Nous estimons que ces travaux fournissent une base raisonnable à l'expression de notre opinion.

À notre avis, compte tenu des dispositions légales et réglementaires qui les régissent, les comptes consolidés clôturés au 31/12/2014 donnent, avec une réserve, une image fidèle du patrimoine consolidé, de la situation financière et des résultats du parti et de ses composantes et les informations données dans les annexes sont adéquates.

La réserve porte sur le fait que nous avons constaté qu'un plan social d'accompagnement avait été mis en place pour permettre au personnel concerné par des licenciements ou des réductions de travail dans le cadre de la réduction du volume d'activités de l'ASBL imposée suite aux résultats électoraux. Ce plan social d'accompagnement fait l'objet de conventions individuelles. Vu les termes définitifs dans les conventions, les conditions d'octroi de ce plan, la certitude de ne pas devoir prendre en charge la totalité des engagements, vu l'impossibilité de chiffrer le montant net des engagements à provisionner en conséquence, le conseil d'administration a privilégié l'utilisation des fonds affectés réservés à la couverture de ce plan social d'accompagnement qui court sur l'année 2015, et dans une moindre mesure sur les années 2016 et 2017.

Néanmoins, d'un point de vue du respect des règles du droit comptable, cet engagement ferme est un risque certain et devrait faire l'objet d'une provision: l'estimation du montant maximal de la provision à constituer serait de 1.970.000 €.

L'impact de cette provision complémentaire à constituer ramènerait les fonds propres à un montant net positif de 1.838.931,59 €; la constitution de la provision amènerait le résultat de l'exercice d'une perte de 855.081,97 € à une perte totale de l'exercice de 2.825.081,97 €.»

Les documents comptables et le rapport du réviseur sont transmis à la Cour des comptes qui reproduit la teneur de la réserve dans son avis du 24 juin 2015. Le parti visé n'y oppose pas d'objection à ce stade mais, le 10 novembre suivant, son administrateur général fait valoir ses observations devant la Commission de contrôle. Il indique que la constitution d'un fonds affecté au passif social en vue de faire face aux réductions de personnel dépend de l'appréciation souveraine du conseil d'administration. Il est aussi rappelé que, dans son avis CNC 2011/7, la Commission des normes comptables a indiqué que «les fonds affectés sont constitués en fonction de l'affectation du résultat [...] et peuvent être constitués afin de couvrir des risques ou projets de manière générale». Qui plus est, l'affectation au passif social pour prévenir les aléas électoraux serait une pratique ancienne du parti considéré. Il ne serait, du reste, pas possible de chiffrer exactement les montants affectés au stade du dépôt des comptes de l'exercice, les sommes à déboursier ultérieurement dépendant des salaires et de l'ancienneté des travailleurs licenciés ainsi que de leur éventuel réengagement dans un nouvel emploi et de la différence entre l'ancien traitement et le nouveau salaire. Aussi le montant de 1.970.000 € a-t-il été considéré comme un maximum. Que cette somme soit inscrite comme fonds affecté et non comme provision n'aurait eu aucune incidence sur l'objectif de transparence poursuivi par le législateur. Il est aussi signalé que, les fonds propres du parti étant largement suffisants pour couvrir le passif social, la distinction entre fonds affecté et provision

serait irrelevante et l'utilisation de l'un plutôt que l'autre n'aurait pu avoir de conséquence.

Le procès-verbal de la réunion de la Commission de contrôle résume alors comme suit la position du réviseur:

« [...] les règles juridiques applicables en l'espèce laissent une certaine marge d'appréciation et de subjectivité, tant dans le chef du conseil d'administration que dans celui du réviseur d'entreprises. Ainsi, Ecolo a interprété à sa façon le concept de comparabilité des exercices comptables.

Il est du reste fréquent qu'un réviseur d'entreprises ne partage pas la vision de l'organe de gestion de l'entreprise dont il examine la comptabilité. Cela signifie non pas que le bilan est erroné, mais simplement que ces deux acteurs font usage de la possibilité qui leur est laissée de développer leur vision personnelle en la matière. Il ressort en outre de l'exposé de M. Burnotte que la transparence a toujours été de mise sur le plan comptable.»

S'en est suivi un large débat où, notamment, le représentant Clarinval (MR) a fait valoir notamment ce qui suit:

« Comme l'écrit à juste titre le réviseur d'Ecolo, la provision de 1.970.000 euros devait être comptabilisée dans le compte de résultats au 31 décembre 2014. De ce fait, la perte consolidée de 855.082 euros augmentait à due concurrence pour atteindre 2.825.000 euros.

Ceci a pour conséquence que les capitaux propres d'Ecolo au 31 décembre 2014 n'affichent pas un montant de 3.808.932 euros mais bien de 1.838.932 euros. Cette non-comptabilisation au 31 décembre 2014 de cette provision fausse évidemment l'appréciation des états financiers d'Ecolo. Ecolo donne l'impression d'avoir de solides fonds propres de 3.808.932 euros alors qu'en réalité, ils ne sont que de 1.838.932 euros.

Si Ecolo était une "entreprise commerciale", on penserait qu'Ecolo vaut 3.808.932 euros. Celui qui achèterait cette entreprise pour cette valeur découvrirait vite qu'en fait, il manque 1.970.000 de charges et qu'il a donc payé 1.970.000 de trop. La question qui se pose est: les comptes d'Ecolo donnent-ils une image fidèle de son patrimoine et de sa situation financière ?»

Le même intervenant précise que la technique des fonds affectés ou, du moins, leur utilisation n'est admise que dans le cas où la situation comptable de l'entreprise est saine. Elle suppose que le résultat de l'exercice soit en boni, ce qui n'aurait pas été le cas en 2014.

De son côté, le représentant du parti Ecolo conteste que le résultat de 2014 soit déficitaire et ajoute que les normes comptables permettent de globaliser les fonds affectés sur plusieurs années. Suivant les termes d'un rapport intermédiaire des experts de la Commission, déposé le 12 novembre 2015:

« Dans la logique comptable, compte tenu que la dette n'a aucun caractère certain mais qu'il s'agit d'une charge probable, l'inscription d'une provision s'imposait et aurait dû être portée au bilan via les

comptes de passif de la rubrique VI.A (D. Provisions pour autres risques et charges).»

La décision qui fait l'objet du recours, prise le 9 décembre 2015, se présente comme suit pour ce qui se rapporte au litige:

« 1. La procédure suivie

Il appartient à la Commission de contrôle, lorsqu'elle examine les rapports financiers en vue de contrôler la conformité avec les lois et arrêtés en vigueur, de déterminer s'il existe une infraction aux dispositions de la loi du 4 juillet 1989, et selon le cas d'appliquer la sanction imposée par la loi ou, lorsque la Commission dispose d'un pouvoir d'appréciation, d'envisager d'infliger l'une des sanctions prévues.

Pour l'exercice comptable 2014 est intervenue la loi du 11 juin 2015 modifiant la loi du 4 juillet 1989 relative à la limitation et au contrôle des dépenses électorales engagées pour l'élection de la Chambre des représentants, ainsi qu'au financement et à la comptabilité ouverte des partis politiques. En vue de garantir la sécurité juridique et d'éviter toute ambiguïté résultant des modifications apportées à la loi du 4 juillet 1989 à la suite de la Sixième réforme de l'Etat, l'article 3 de la loi du 11 juin 2015 contient une disposition transitoire quant à l'application des articles 24 et 25 de la loi du 4 juillet 1989 aux rapports financiers sur les comptes annuels des partis politiques et de leurs composantes pour l'exercice 2014. Cet article insère en effet dans la loi du 4 juillet 1989 un article 27 qui a pour effet que les articles 24 et 25, tels qu'ils existaient sous le régime antérieur, restent applicables pour l'exercice 2014.

L'article 24 ainsi maintenu en vigueur prévoit dans le cadre du pouvoir de contrôle de la Commission des rapports financiers sur les comptes annuels des partis politiques et de leurs composantes, "la procédure, ainsi que les modalités du contrôle et de l'audition des intéressés sont fixées par le règlement d'ordre intérieur de la Commission de contrôle".

Il y a dès lors lieu de se référer à l'actuel règlement, lequel prévoit ce qui suit en ce qui concerne l'exercice par la Commission des compétences relatives au contrôle de la compatibilité des partis politiques:

"Art. 33. La Commission peut requérir la présence des présidents des partis politiques et des présidents des conseils d'administration des ASBL. Ceux-ci peuvent se faire représenter. Ils sont tenus de communiquer tous les renseignements demandés par la Commission et de produire toutes les pièces qu'elle juge nécessaires à l'accomplissement de sa mission.

Les présidents concernés ou leurs représentants ont le droit d'être entendus.

En outre, la Commission peut, dans le cadre de l'accomplissement de sa mission, convoquer d'autres personnes afin de procéder à leur audition.

Art. 34. Les intéressés sont convoqués par le Président par lettre recommandée à la poste, indiquant le lieu, le jour et l'heure de la séance. Ils peuvent se faire assister par le réviseur d'entreprises qui a fait rapport sur le rapport financier."

Il y a lieu également de citer l'article 13 des statuts de la Commission:

"Les décisions relatives à l'exactitude et à l'exhaustivité des rapports [...] ainsi que celles relatives à l'approbation des rapports financiers, ne peuvent être prises que si elles réunissent deux tiers

des suffrages, à condition que deux tiers au moins des membres de la Commission soient présents.”

2. La Commission a procédé dans le respect des dispositions précitées de son règlement et des statuts.

Les deux partis concernés ont eu connaissance, par le rapport intermédiaire fait par MM. Clarinval et Van Biesen au cours de la réunion du 26 octobre 2015, des manquements susceptibles de leur être reprochés.

Les représentants de ces partis ont été convoqués, par lettre recommandée et par courrier ordinaire, pour une audition devant la Commission de contrôle le 10 novembre 2015. À cette occasion ont été entendus:

– Pour Ecolo: M. Daniel Burnotte, administrateur général, ainsi que le réviseur d’entreprise, M. Fernand Maillard, qui avait formulé une réserve lors de l’examen de la comptabilité de ce parti;

...

La Commission, qui a pu poser les questions utiles aux personnes précitées, a également pris connaissance... d’une note déposée le 10 novembre, au début des auditions, par l’administrateur général d’Ecolo.

La Commission a ensuite reporté l’examen des décisions à prendre à la réunion du 12 novembre, à laquelle les représentants des deux partis concernés, ainsi que le réviseur d’entreprises précité ont à nouveau assisté.

...

2. Les sanctions décidées par la Commission de contrôle

...

2.2. À l’égard du parti Ecolo

2.2.1. La loi du 4 juillet 1989

L’article 27 de la loi prévoit que “la Commission formule ses observations et approuve le rapport financier notamment sur la base de l’avis de la Cour des comptes, pour autant qu’elle ne constate pas d’irrégularités”. Le même article prévoit que “le défaut d’approbation du rapport financier entraîne la perte de la dotation pendant la période fixée par la Commission et qui ne peut être inférieure à un mois ni supérieure à quatre mois”.

La Commission dispose ici d’un pouvoir d’appréciation, puisqu’elle doit se prononcer sur la conformité des rapports financiers avec les lois et arrêtés en vigueur et qu’elle peut rejeter le rapport, en constatant des “irrégularités” ou l’approuver, avec éventuellement des observations.

On relèvera que pour le futur, à partir de l’exercice 2015, le législateur a entendu restreindre la possibilité pour la Commission de rejeter le rapport financier, puisque ce rejet ne peut plus, aux termes de l’article 24 de la loi, intervenir qu’en cas de “graves irrégularités”.

En ce qui concerne les comptes du parti Ecolo pour l’exercice 2014, le réviseur d’entreprises a émis une “réserve”: elle porte sur le fait qu’“un plan social d’accompagnement, mis en place en faveur du personnel concerné par des licenciements ou des réductions de travail, a été partiellement comptabilisé au travers de la technique des fonds affectés alors qu’il aurait dû l’être intégralement via la constitution d’une provision. Selon les estimations du réviseur d’entreprises, la provision s’élèverait à un montant maximal de 1.970.000 euros.

Son enregistrement comptable ramènerait les fonds propres à un montant net positif de 1.838.932 euros.

Le résultat de l’exercice passerait d’une perte de 855.082 euros à une perte de 2.825.082 euros.”

Dans son avis du 4 juin 2015, la Cour des comptes a repris cette réserve.

2.2.2. Le droit comptable

Si l'article 23 de la loi du 4 juillet 1989 prévoit que le rapport financier est établi dans le respect des dispositions de la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises, cette loi a été abrogée et ses principes ont été repris dans le Code de droit économique.

En réalité, il faut se référer à l'arrêté royal du 19 décembre 2003 (en exécution de la loi du 2 mai 2002 sur les ASBL) relatif aux obligations comptables et à la publicité des comptes annuels de certaines associations sans but lucratif, associations internationales sans but lucratif et fondations. L'article 9 de cet arrêté précise, en ce qui concerne les comptes annuels, qu'il est renvoyé, moyennant certaines adaptations, aux dispositions de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés.

L'avis de la Commission des normes comptables (CNC) traite également de l'utilisation des fonds affectés et de la constitution de provisions au sein de grandes ou très grandes associations.

C'est dès lors à la lumière de ces derniers arrêtés et avis de la CNC qu'il faut examiner la question des provisions.

L'article 22 de la loi du 4 juillet 1989 mentionne certaines obligations des composantes du parti faisant partie de son périmètre de consolidation. Cette dernière notion renvoie aux dispositions du titre II du susdit arrêté royal du 30 janvier 2001.

Les principes généraux prévoient que les comptes consolidés doivent donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière ainsi que du résultat de l'ensemble consolidé.

En ce qui concerne les règles d'évaluation, l'article 125 du susdit arrêté royal renvoie aux articles 28 à 77. Les articles 50 et suivants de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 précisent que "les provisions ont pour objet de couvrir les pertes ou charges nettement circonscrites quant à leur nature, mais qui, à la date de clôture de l'exercice, sont probables ou certaines, mais indéterminées quant à leur montant". À titre exemplatif, l'article 54 cite les provisions qui doivent être constituées pour couvrir les engagements incombant à la société en matière de pensions, de prépensions ou de rentes similaires, en matière de charges de grosses réparations, ou en matière de risques de pertes découlant de sûretés constituées, de l'exécution de commandes, de litiges en cours. L'article 53 précise clairement que: "les provisions pour risques et charges doivent être constituées systématiquement sur base des méthodes arrêtées par la société conformément à l'article 28, § 1; elles ne peuvent dépendre du résultat de l'exercice."

Ce dernier article vise également, pour le cas de sociétés en liquidation, la nécessité de "former des provisions pour faire face aux charges inhérentes au coût des indemnités à verser au personnel".

Il s'en déduit que le réviseur a raison de considérer qu'est difficilement évaluable *a priori* le montant global d'un plan social d'accompagnement, en vue de couvrir des indemnités de préavis ou une garantie de revenus à des personnes dont le parti devrait se séparer en raison de résultats électoraux, ces personnes se trouvant dans des situations très différentes (selon leur ancienneté, le fait qu'elles aient ou non retrouvé un emploi ou qu'elles bénéficient d'allocations de chômage). Le parti Ecolo ne conteste d'ailleurs pas, au point 4 de la note remise à la Commission, ce caractère aléatoire des dépenses qui seront à charge du plan social.

La Commission des normes comptables dans son avis 2011/7 souligne l'importance de distinguer clairement la constitution de fonds affectés de la constitution de provisions; elle se réfère également à l'article 6 de l'arrêté royal du 19 décembre 2003 et à l'article 53 cité ci-avant. Elle précise également que les fonds affectés représentent des fonds propres de l'association.

Dans la logique comptable, compte tenu que la dette n'a aucun caractère certain mais qu'il s'agit d'une charge probable, l'inscription d'une provision s'imposait et aurait dû être portée au bilan via les comptes de passif de la rubrique VI.A. (D. Provisions pour autres risques et charges).

Dans la note du 10 novembre 2015 de l'administrateur général d'Ecolo remise à la Commission, il apparaît que le conseil d'administration a maintenu sa décision d'utiliser la technique du fonds affecté au passif social et de ne pas constituer de provision.

En outre, le conseil d'administration du parti Ecolo a refusé à deux reprises de respecter les dispositions législatives en vigueur et de ce fait, présente une image erronée du compte de résultat et de la situation financière envers les tiers créditeurs et les membres de l'ASBL ECODOTA.

2.2.3. En conclusion, une majorité des deux tiers des membres de la Commission ont constaté que la technique comptable utilisée par le parti Ecolo a mené à une image erronée des comptes et à un allègement des charges inhérentes au personnel. D'autres partis n'ont pas pu profiter d'un tel allègement car ils ont respecté les règles comptables.

L'approbation du rapport d'Ecolo est rejetée par 15 voix contre une et 3 abstentions.

Pour cause de défaut d'approbation du rapport financier, la Commission décide ensuite, par 15 voix contre 3 et une abstention, de prononcer la sanction minimale de perte de la dotation prévue à l'article 25, alinéa 1^{er}, de la loi du 4 juillet 1989, dans sa version maintenue en vigueur par la loi du 11 juin 2015, en limitant cette perte de dotation à une durée d'un mois.»

Le montant de la retenue correspondante s'élève à 97.989 €, suivant la requérante, ou à 97.986,40 € pour la partie adverse.

IV. Désignation de la partie adverse

Considérant que la requête identifie deux parties adverses, à savoir (1) la Commission de contrôle des dépenses électorales et de la comptabilité des partis politiques et (2) la Chambre des représentants;

Considérant que depuis que la loi du 6 janvier 2014 a modifié sa composition, la Commission de contrôle des dépenses électorales et de la comptabilité des partis politiques apparaît comme un organe de la Chambre des représentants; qu'elle ne doit pas être considérée comme une partie adverse distincte;

V. Fond

A. Premier moyen

1. Exposé du moyen

Considérant que la requérante prend un premier moyen de la violation des articles 10 et 11 de la Constitution et des principes d'égalité et de non-discrimination, des articles 23 à 25 de la loi du 4 juillet 1989 «relative à la limitation et au contrôle des dépenses électorales engagées pour l'élection de la Chambre des représentants, ainsi qu'au financement et à la comptabilité ouverte des partis politiques», des principes généraux de bonne administration, notamment les principes de raison et de proportionnalité, de l'obligation de motivation interne des actes administratifs et de l'erreur manifeste d'appréciation,

en ce que, première branche, l'acte attaqué paraît considérer que toute violation quelconque d'une norme comptable serait constitutive d'«irrégularité» de nature à justifier le refus d'approbation d'un rapport financier;

alors que la notion «d'irrégularités» au sens de la loi du 4 juillet 1989 visée au moyen reçoit une acception autonome et qu'au regard de celle-ci, seules peuvent justifier le refus d'approbation d'un rapport financier les violations de normes comptables portant atteinte à la transparence des comptes ou à leur présentation loyale et intègre et qu'en l'espèce le rapport de la requérante accompagné du rapport de son réviseur ne porte aucune atteinte à ces objectifs;

en ce que, deuxième branche (invoquée à titre subsidiaire), à supposer que toute violation quelconque d'une norme comptable soit constitutive d'«irrégularité» de nature à justifier le refus d'approbation d'un rapport financier, l'acte attaqué considère que le rapport financier contient de telles «irrégularités»;

alors que la requérante était autorisée, sans commettre d'irrégularité, à recourir à la technique des fonds affectés pour viser les montants destinés à couvrir les montants prévus par le plan d'accompagnement social qu'elle avait prévu pour son personnel;

que, dans les développements de la première branche, elle expose en substance que:

- la notion d'«irrégularités» n'est pas définie par la loi; pour les sociétés et a.s.b.l., une erreur de technique comptable ou encore un choix non conforme aux normes comptables en vigueur n'entraîne pas de sanction en dehors des cas où des tiers seraient lésés ou dans des cas de faillite en ce qui concerne les sociétés commerciales;
- l'article 24 de la loi du 4 juillet 1989 prévoit qu'en cas d'irrégularités, la Commission de contrôle refuse d'approuver le rapport financier et inflige une sanction de privation de dotation de un à douze mois;
- il serait contraire aux articles 10 et 11 de la Constitution de considérer que toute erreur d'écriture comptable serait constitutive d'«irrégularité»: les partis politiques, par le biais des a.s.b.l. assurant la gestion de leurs ressources, d'une part, et les sociétés et autres grandes a.s.b.l., d'autre part sont des catégories de personnes comparables dès lors qu'elles sont soumises à des obligations comptables;

- le but poursuivi par la loi du 4 juillet 1989 est d'assurer la transparence des comptes des partis politiques; toute erreur d'écriture comptable n'est pas constitutive d'une irrégularité entraînant le refus d'approbation des comptes et une sanction financière importante;
- en vue de respecter le postulat de rationalité du législateur et de permettre une lecture conforme aux règles constitutionnelles de l'égalité et de la non-discrimination, il y a lieu d'interpréter l'article 24 précité en ce sens que la notion «d'irrégularités» revêt une signification autonome dont les contours seraient tracés par les concepts de transparence et de loyauté dans la présentation des comptes;
- les innovations que loi du 6 janvier 2014 apporte vont dans le sens d'une définition autonome du concept «d'irrégularités»: cette loi prévoit que la Commission de contrôle ne refuse d'approuver le rapport financier que lorsqu'il est affecté de «graves irrégularités» et que le constat de telles irrégularités n'entraîne pas automatiquement une sanction, la loi prévoyant au demeurant une large palette de sanctions;
- à supposer qu'elle ait commis une erreur d'écriture comptable en inscrivant en «fonds affectés» les montants destinés à couvrir le plan d'accompagnement social prévu, la seule publication en annexe de son rapport financier du rapport du réviseur suffit à ce que les tiers soient pleinement informés de la portée de l'inscription;
- elle n'a jamais caché l'existence des montants destinés à couvrir le plan d'accompagnement social et son rapport financier ne contient pas d'erreurs comptables qui porteraient atteinte à la transparence voulue par le législateur;

qu'au sujet de la seconde branche, elle expose que:

- elle n'a commis aucune «irrégularité» ou manquement au droit comptable; le réviseur n'a pas pointé l'existence d'une irrégularité; il a attesté de la conformité des comptes de la requérante en formulant une réserve liée à l'interprétation qu'il faisait de la portée de l'obligation découlant de l'accord social conclu par les représentants des travailleurs et des employeur du périmètre de consolidation ECOLO en faveur de son personnel;
- en utilisant la technique des fonds affectés, elle a respecté le droit comptable;
- son réviseur a émis une réserve parce qu'il ne pouvait pas «marquer son accord sur le contenu ou la présentation d'un ou de plusieurs éléments des comptes annuels ou consolidés»; s'il a indiqué que «d'un point de vue du respect des règles du droit comptable cet engagement, est un risque certain et devrait faire l'objet d'une provision», il a également admis qu'il y avait en l'espèce une différence d'appréciation subjective d'un point déterminé;
- le réviseur ne relève pas d'«irrégularités» (au pluriel), ce qui, selon une lecture littérale de l'article 24 de la loi du 4 juillet 1989, pourrait suffire à considérer le moyen comme fondé, et il n'y a pas davantage d'irrégularité (au singulier) puisque tel n'est pas le sens de la réserve du réviseur;

- dès 2010, des fonds ont été affectés en vue de faire face au risque général; la nécessité de devoir recourir à ce fond et l'ampleur des montants à y prélever sont indéterminés puisqu'elles dépendent du résultat des élections mais aussi de situations individuelles; la Commission de contrôle n'a jamais rien trouvé à redire à cette technique jusqu'en 2014;
 - en raison du résultat des élections de 2014, il a été nécessaire de recourir audit fond; le nombre de personnes concernées par l'accord était connu mais le montant à verser restait largement indéterminé;
 - les fonds affectés sont destinés à couvrir des risques généraux, tels qu'un passif social;
 - vu les termes définis dans les conventions, les conditions d'octroi du plan social d'accompagnement, la certitude de ne pas devoir prendre en charge la totalité des engagements, l'impossibilité de chiffrer le montant net des engagements à provisionner en conséquence, le conseil d'administration de la requérante a privilégié l'utilisation de fonds affectés réservés à la couverture de ce plan social d'accompagnement et a ainsi reconnu le caractère général du risque lié au licenciement;
 - elle a pu conformément aux normes comptables recourir à la technique des fonds affectés, et en décidant l'inverse, l'acte attaqué commet une erreur manifeste d'appréciation;
- que dans le mémoire en réplique, elle expose, sur la première branche,

que:

- les notions de «fonds affecté» et de «provision» ne sont pas librement interchangeables, mais la charge financière litigieuse était trop aléatoire pour justifier son inscription en provision, point sur lequel le conseil d'administration de l'association disposerait d'une marge d'appréciation;
- il serait seulement permis de déduire de l'opinion nuancée du réviseur d'entreprises que le conseil d'administration a pu librement apprécier les notions de fonds affectés et de provision, sans pour autant chercher à violer la loi;
- la partie adverse confond bonne tenue des comptes, évaluations, «ajustements de valeur» ou «doctrine comptable», notions contenant une part de subjectivité;
- «les règles d'évaluation qui laissent une large place à l'interprétation [sont] étrangères à la tenue d'une comptabilité régulière»;
- l'acte attaqué est une sanction administrative qui suppose l'existence d'une faute, soit que son auteur en ait eu conscience ou, du moins, aurait dû en avoir conscience, ce qui implique que «l'incrimination» présente un certain degré de prévisibilité;

que, sur la seconde branche, elle fait valoir que:

- «Sachant que le paiement effectif d'une indemnité de préavis est en l'espèce – unique en son genre mais corrélé au comportement consenti par rapport à l'obligation légale – subordonné à la condition suspensive que le travailleur n'ait pas retrouvé d'emploi rémunéré avant l'échéance du délai de préavis, l'avis du réviseur comporte deux erreurs:

- pour les comprendre, il convient de se remémorer l'objet de l'indemnité litigieuse: la requérante a conclu un accord social en 2011 en vue de permettre d'allouer au personnel d'ECOLO licencié pour motifs économiques en cas de réduction du nombre de parlementaires, une indemnité de préavis classique ou une indemnité de dédit complémentaire au préavis légal pendant une durée allant jusqu'à onze mois après le délai de préavis calculé sur l'ensemble de la carrière chez ECOLO tant que ce personnel n'avait pas retrouvé d'emploi; le paiement de ces indemnités compensatoires est donc aléatoire et conditionnel»;
- la condition est, par nature, un fait imprévisible, donc incertain;
- la provision s'imposait au motif que l'engagement concerné constitue un «risque certain» et une provision doit être actée, non pas en cas de risque certain, mais en cas de «charge certaine»;
- cette double erreur a conduit le réviseur de la requérante à une mauvaise conclusion;
- les licenciements consécutifs aux élections de 2014 étaient un événement futur incertain ne justifiant pas que la charge encourue affecte l'exercice comptable de cette année en particulier mais apparaisse en annexe, sous la rubrique «autres engagements importants»;

que, dans le dernier mémoire:

- elle conteste l'exactitude de faits relevés dans le rapport :
 - quant à la qualification (d'importante ou non) que le réviseur a donnée à la réserve qu'il a formulée,
 - quant à l'objet de cette réserve,
 - quant à la portée de l'observation de la Cour des comptes,
 et elle en déduit que l'erreur manifeste d'appréciation ne peut être exclue;
- elle soutient que le rapport procède d'une mauvaise compréhension de la notion d'«irrégularité comptable», qui, selon elle, ne concerne pas les règles d'évaluation;
- elle expose «qu'il ne faut pas choisir entre deux règles d'évaluation contraires relatives à des ajustements de valeur (règles d'évaluation) dès lors que ce choix doit être réalisé par la société/l'association» et que «choisir, en disant que l'option en faveur d'une règle d'évaluation est irrégulière, constitue en soi une violation des règles visées au moyen»;
- elle indique que «la notion d'irrégularité au sens de l'article 24 de la loi du 4 juillet 1989 recouvre celle de régularité en droit comptable»; que «toute autre interprétation de l'article 24 précité serait contraire aux articles 10 et 11 de la Constitution» et qu'«il s'ensuit que si le choix d'une règle d'évaluation ne peut être jugé illégal du point de vue du droit comptable, il ne pourrait l'être au sens l'article 24 de la loi du 4 juillet 1989», mais qu'«une interprétation conforme de cette disposition, fondée sur un avis de la CNC, doit conduire à considérer que les irrégularités visées ne concernent que la tenue des comptes»;
- qu'à titre surabondant, elle observe que le rapport de l'auditorat est incohérent quand il refuse d'examiner le choix par la requérante de l'inscription de l'indemnité de dédit complémentaire au préavis légal, la requérante entend réaffirmer qu'elle ne s'est pas montrée

déraisonnable à cet égard, ce qui est renforcé par la quasi-certitude que d'autres partis politiques ont eu des pratiques similaires; que, sur ce dernier point, elle fait valoir que l'avis de la Cour des comptes sur la comptabilité des partis politiques en 2015 révèle qu'en 2015, des partis utilisent la technique des fonds affectés en matière de passif social, d'investissement futur, de charge électorale et pour d'autres affectations; qu'elle indique que «si la technique des fonds affectés a été utilisée en 2015 par certains partis politiques, il est plus que probable que la technique ait été utilisée également en 2014 puisque ces partis ne mentionnent pour 2015 aucune modification des règles d'évaluation» et elle invite le Conseil d'État «à ordonner une mesure d'instruction à la partie adverse permettant de vérifier si le soupçon de la requérante est justifié», plus précisément, «d'ordonner à la partie adverse d'exiger des partis politiques de leur dire dans un délai à déterminer s'ils ont fait usage de la technique des fonds affectés et pour quels motifs pour l'exercice 2014 ou d'ordonner aux a.s.b.l. désignées par chaque parti politique en vertu de l'article 22 de la loi du 4 juillet 1989 relative à la limitation et au contrôle des dépenses électorales engagées pour l'élection de la Chambre des représentants de dire dans un délai à déterminer s'ils ont fait usage de la technique des fonds affectés et pour quels motifs pour l'exercice 2014»;

2. Appréciation du Conseil d'État

Considérant, sur les deux branches réunies, que le réviseur d'entreprise a émis une réserve – peu importe qu'elle soit qualifiée d'importante ou non – qui consiste à indiquer que, selon le droit comptable, les engagements à provisionner en vue de faire face aux dépenses résultant du plan social d'accompagnement devraient faire l'objet d'une provision plutôt que de fonds affectés; qu'il a observé que cette modification aurait pour effet de porter le déficit de l'exercice 2014 de 855.081,97 € à 2.825.081,97 €; que l'avis de la Cour des comptes fait mention de cette réserve, sans la commenter; que le rapport intermédiaire de la Commission de contrôle, du 26 octobre 2015, la mentionne également et ne fait état d'aucun commentaire d'Ecolo à ce sujet; que le 10 novembre, l'administrateur général d'Ecolo a fait part de la décision du conseil d'administration de maintenir l'inscription des sommes destinées à couvrir le passif social comme des fonds affectés plutôt que comme des provisions;

Considérant que l'article 50, alinéa 1^{er}, de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du code des sociétés est rédigé comme suit:

« Les provisions pour risques et charges ont pour objet de couvrir des pertes ou charges nettement circonscrites quant à leur nature, mais qui, à la date de clôture de l'exercice, sont probables ou certaines, mais indéterminées quant à leur montant.»;

Considérant qu'il n'est pas contesté que les sommes en litige ont pour fonction de couvrir les indemnités dues à la suite du licenciement d'une partie du

personnel, ni que leur montant n'était pas déterminable *a priori* car il dépendait partiellement d'événements futurs et incertains, tel que l'engagement par un autre employeur des personnes licenciées; que ces sommes ont bien pour objet de couvrir des charges nettement circonscrites quant à leur nature, mais qui, à la date de clôture de l'exercice, sont probables ou certaines, mais indéterminées quant à leur montant; qu'elle répondent point par point à la définition des provisions qui est donnée à l'article 50 de l'arrêté royal du 30 janvier 2001; que l'application du droit comptable aurait dû conduire à les qualifier comme telles;

Considérant que le litige porte sur l'exercice 2014; qu'il est sans pertinence de s'interroger sur l'incidence de la modification apportée à la législation pour les exercices suivants;

Considérant que pour l'exercice 2014, la réserve du réviseur d'Ecolo est la seule réserve émise pour tous les partis; que l'allégation que d'autres partis aient eu des pratiques similaires pour cet exercice-là repose sur une pure hypothèse que ne corrobore aucun élément du dossier; qu'à supposer même que ce soit le cas, elle n'aboutirait qu'à établir que d'autres partis auraient commis des irrégularités qui seraient passées inaperçues, mais qui n'entacheraient pas d'illégalité la décision attaquée; qu'il n'y a pas lieu d'ordonner la mesure d'instruction demandée dans le dernier mémoire; que le moyen n'est pas fondé;

B. Second moyen

1. Exposé du moyen

Considérant que la requérante prend un second moyen de la violation des articles 10 et 11 de la Constitution, des principes d'égalité et de non-discrimination, de l'article 23 de la loi du 4 juillet 1989 relative à la limitation et au contrôle des dépenses électorales engagées pour les élections des Chambres fédérales ainsi qu'au financement et à la comptabilité ouverte des partis politiques, des articles 24 et 25 de la loi du 4 juillet 1989 relative à la limitation et au contrôle des dépenses électorales engagées pour les élections des Chambres fédérales ainsi qu'au financement et à la comptabilité ouverte des partis politiques tels que rétablis par l'article 27 de cette loi, des articles 2 et 3 de loi du 29 juillet 1991 relative à la motivation formelle des actes administratifs, du principe général de droit de l'obligation de motivation formelle des actes administratifs, des principes généraux de bonne administration, de l'obligation de motivation interne, du raisonnement, de proportionnalité, et du devoir de minutie et de l'erreur dans les motifs et de l'erreur manifeste d'appréciation,

en ce que, première branche, l'acte attaqué ne répond pas à l'argumentation développée par la requérante pour défendre sa position;

alors qu'il lui appartenait de les rencontrer;

en ce que, deuxième branche, l'acte attaqué décide de refuser d'approuver le rapport financier de la requérante sans même examiner la possibilité de l'approuver avec observations,

alors que lorsqu'une autorité dispose, dans le cadre de sa compétence d'appréciation de plusieurs options face une situation donnée, il lui appartient de justifier l'option retenue;

en ce que, troisième branche, l'acte attaqué se donne pour motif déterminant le fait que la requérante aurait pu profiter d'un allègement, via la technique des fonds affectés par l'inscription comptable sur le plan social, de la problématique des charges du personnel, ce dont n'auraient pas pu bénéficier les autres partis,

alors que la requérante n'a tiré et n'était en mesure de tirer aucun bénéfice quelconque de l'écriture comptable litigieuse;

en ce que, quatrième branche, la Commission de contrôle a cru pouvoir adopter l'acte attaqué sans être complètement informée,

alors qu'il appartient à toute autorité de procéder à une recherche minutieuse des faits, de récolter les renseignements nécessaires à la prise de décision et de prendre en considération tous les éléments du dossier, afin de prendre sa décision en pleine connaissance de cause;

qu'elle expose, sur l'ensemble du moyen, que:

- la décision attaquée est extrêmement importante pour la requérante à la fois en raison de l'impact financier de la privation d'un mois de dotation mais aussi d'un point de vue politique, au vu de l'impact médiatique de la décision et des griefs qui y sont formulés;
- la Commission de contrôle n'a pas pris une motivation à la hauteur de cette importance: elle n'a pas pris le soin d'exposer pourquoi elle ne retenait pas l'argumentation de la requérante, pourquoi elle choisissait de refuser d'approuver son rapport financier plutôt que de l'approuver en formulant des observations; elle s'est fondée sur un prétendu allègement de charges dont la requérante aurait profité et sur un avis d'experts admettant n'être pas suffisamment informés;

que, sur la première branche, elle soutient que:

- l'acte attaqué ne rencontre pas ses arguments justifiant le recours à la technique des fonds affectés, qui ont été exprimés par l'administrateur général d'ECOLO et le réviseur;
- l'acte attaqué ne se prononce pas sur la licéité du recours à la technique des fonds affectés;
- il appartenait à la partie adverse de répondre aux moyens de défense avancés et si certains membres de la Commission de contrôle se sont exprimés à titre individuel au sujet de la régularité du recours à la technique des fonds affectés, rien ne permet d'affirmer que leur point de vue était partagé par l'organe collégial que constitue la Commission de contrôle;

que, sur la deuxième branche, elle soutient que:

- la Commission de contrôle dispose d'un pouvoir d'appréciation;
- le réviseur a approuvé les comptes, mais la Commission de contrôle a estimé être autorisée à les refuser, sans même envisager de formuler des observations;
- l'autorité qui prononce une sanction doit indiquer précisément les motifs pour lesquels elle la retient plutôt qu'une autre sanction;
- lorsqu'une autorité est confrontée à diverses options et qu'elle choisit celle qui est la plus attentatoire aux intérêts de son destinataire, elle doit s'en expliquer;

que, sur la troisième branche, elle soutient que:

- on ne voit pas ce que recouvre l'idée de profiter d'un allègement des charges inhérentes au personnel;
- ce motif déterminant invoqué par la partie adverse n'est pas adéquat; que, sur la quatrième branche, elle soutient que:
 - le devoir de minutie ressortit aux principes généraux de bonne administration et oblige l'autorité à procéder à une recherche minutieuse des faits, à récolter les renseignements nécessaires à la prise de décision et à prendre en considération tous les éléments du dossier, afin qu'elle puisse prendre sa décision en pleine connaissance de cause et après avoir raisonnablement apprécié tous les éléments utiles à la résolution du cas d'espèce;
 - la Commission de contrôle s'est appuyée sur l'avis d'experts qui admettent avoir constaté un certain flou dans la prise en compte et la traduction comptable de ces rémunérations et, faute de temps et par manque d'accès aux documents financiers, n'avoir pu examiner plus avant cette situation qui entraîne des divergences et une situation atypique dans la comptabilité de certains partis;
 - ce faisant, la Commission de contrôle a donc cru pouvoir se prononcer sans être pleinement informée et a ainsi violé le devoir de minutie;

que dans le dernier mémoire, elle ajoute, sur la recevabilité du moyen, que:

- «s'il est exact que la Commission de contrôle a prétendu constater une irrégularité, les développements de l'acte attaqué ne permettent pas de comprendre précisément pour quel motif»;
- elle est en droit de connaître les motifs de fait et de droit ayant conduit à cette conclusion et a intérêt au moyen qui est recevable;

2. *Appréciation du Conseil d'État*

Considérant que l'article 24, alinéa 3, de la loi du 4 juillet 1989, dans le texte applicable au litige, est rédigé comme suit:

« La Commission de contrôle formule ses observations et approuve le rapport financier dans les nonante jours qui suivent le délai prévu à l'alinéa 1^{er}, notamment sur la base de l'avis de la Cour des comptes, pour autant qu'elle ne constate pas d'irrégularités. L'avis de la Cour des comptes est annexé au rapport de la Commission de contrôle. En cas d'instruction judiciaire en cours, ouverte à la requête du ministère public et ayant un lien direct avec le financement des partis, l'approbation se fait sous réserve.»;

Considérant que ce texte ne permet pas à la Commission d'approuver un rapport financier après avoir constaté une irrégularité; qu'il résulte de l'examen du premier moyen que la réserve formulée par le réviseur constituait une irrégularité au regard des règles comptables applicables; qu'une fois ce constat opéré, la compétence de la Commission était partiellement liée, en ce sens qu'elle était dans l'obligation de prononcer une sanction; qu'elle a choisi la sanction la plus légère que lui permettait la loi; que sur le principe de la sanction, le moyen est irrecevable en

raison du caractère lié de la compétence de la Commission; que sur le montant de la sanction, étant la décision la moins défavorable à la requérante, il est irrecevable à défaut d'intérêt,

**PAR CES MOTIFS,
LE CONSEIL D'ÉTAT DÉCIDE :**

Article 1^{er}.

La requête est rejetée.

Article 2.

Une indemnité de procédure d'un montant de 700 euros est accordée à la partie adverse, à charge de la partie requérante.

Les autres dépens, liquidés à la somme de 200 euros, sont également mis à la charge de la partie requérante.

Ainsi prononcé à Bruxelles, en audience publique de la XV^e chambre, le deux mai deux mille dix-huit par :

M.	Michel LEROY,	président de chambre,
M ^{me}	Diane DÉOM,	conseiller d'État,
M ^{me}	Anne-Françoise BOLLY,	conseiller d'État,
M ^{me}	Nathalie ROBA,	greffier.

Le Greffier,

Le Président,

Nathalie ROBA

Michel LEROY