COMMISSION DES NORMES COMPTABLES

Avis CNC 2019/09 – Entreprises soumises à l'obligation comptable

Avis du 4 septembre 2019[1]

I. Considérations générales
II. Définitions légales
  A. Entreprise - définition générale
  B. Entreprise soumise à l'obligation comptable
III. Clarification de la notion d'entreprise soumise à l'obligation comptable
  A. Personne physique qui exerce une activité professionnelle à titre indépendant
  B. Personnes morales de droit belge
  C. Organisations sans personnalité juridique
  D. Succursales
IV. Entrée en vigueur - dispositions transitoires20
  A. Nouvelle entreprise
  B. Entreprise existante - non soumise précédemment
  C. Entreprise existante - soumise précédemment

I. Considérations générales

1. La loi du 15 avril 2018 portant réforme du droit des entreprises a élargi le champ d'application des personnes, organismes et organisations soumis aux obligations comptables fixées par le Code de droit économique (ci-après : CDE).

2. La Commission souhaite en particulier attirer l'attention sur le fait que les titulaires d'une profession libérale sont désormais considérés comme des entreprises soumises à l'obligation comptable, et sont donc également soumis aux obligations comptables du CDE.

3. Dans le présent avis, la Commission précise quelles entités sont qualifiées d'entreprise soumise à obligation comptable au sens du CDE[2] et à partir de quel moment. La loi du 15 avril 2018 précitée prévoit une longue période de transition pour les organisations existantes qui sont considérées comme des entreprises soumises à l'obligation comptable depuis le 1er novembre 2018, sans avoir été obligées jusque lors de se conformer aux obligations comptables prévues au chapitre 2 du titre 3 du livre III du CDE.[3]

4. Toute entreprise soumise à l'obligation comptable tenue de se conformer aux obligations comptables visées au chapitre 2 du titre 3 du livre III du CDE doit tenir une comptabilité appropriée à la nature et à l'étendue de ses activités dans le respect des dispositions légales particulières qui les concernent.[4] La Commission précisera, par le biais de plusieurs avis, la façon dont les différentes catégories d'entreprises soumises à l'obligation comptable doivent tenir leur comptabilité.

II. Définitions légales

A. Entreprise - définition générale

5. Aux fins de l'application du CDE[5] et sauf disposition contraire, les organisations suivantes sont considérées comme des entreprises :

- (a) toute personne physique qui exerce une activité professionnelle à titre indépendant ;
- (b) toute personne morale ;
- (c) toute autre organisation sans personnalité juridique.

Nonobstant ce qui précède et à moins qu'il en soit disposé autrement dans le CDE ou d'autres dispositions légales prévoyant une telle application, les organisations suivantes ne sont pas des entreprises :

- (a) toute organisation sans personnalité juridique qui ne poursuit pas de but de distribution et qui ne procède effectivement pas à une distribution à ses membres ou à des personnes qui exercent une influence décisive sur la politique de l'organisation ;
- (b) toute personne morale de droit public qui ne propose pas de biens ou services sur un marché ;
- (c) l'État fédéral, les régions, les communautés, les provinces, les zones de secours, les prézones, l'Agglomération bruxelloise, les communes, les zones pluricommunales, les organes territoriaux intracommunaux, la Commission communautaire française, la Commission communautaire flamande, la Commission communautaire commune et les centres publics d'action sociale.

B. Entreprise soumise à l'obligation comptable

6. Le CDE définit[6] une entreprise soumise à l'obligation comptable comme « une entreprise au sens de l'article III.82 » du CDE.

Selon l'article III.82, § 1er du CDE, les entreprises suivantes sont soumises à l'obligation comptable :

1° toute entreprise au sens de l'article I.1°, alinéa 1er, 1°, alinéa 1er, a), qui exerce une activité professionnelle à titre indépendant en Belgique ;

2° toute entreprise de droit belge au sens de l'article I.1°, alinéa 1er, 1°, alinéa 1er, b) et c) ;

3° toute entreprise ayant une succursale en Belgique[7] ;

4° les organismes publics de droit belge qui exercent une mission statutaire à caractère commercial, financier ou industriel ;

5° les organismes, dotés ou non d'une personnalité juridique propre, qui exercent avec ou sans but de lucre une activité à caractère commercial, financier ou industriel, auxquels les dispositions du présent chapitre sont, par catégories d'organismes, rendues applicables par un arrêté royal qui adapte les obligations résultant, pour les entreprises concernées, des dispositions des arrêtés pris en exécution du livre III, titre 3, à ce que requièrent la nature particulière des activités et le statut légal des entreprises en cause.

Par dérogation à l'alinéa 1er, les entreprises suivantes ne sont pas soumises à l'obligation comptable :

1° les personnes physiques dont l'activité professionnelle à titre indépendant consiste en l'exercice d'un ou de plusieurs mandats d'administrateur ;

2° les entreprises qui ont pour seul objet l'exploitation d'une entreprise agricole ou horticole à l'exception des entreprises qui sont soumises à l'impôt des sociétés ;

3° les associations et fondations soumises, en raison de la nature des activités qu'elles exercent à titre principal, à des règles particulières, résultant d'une législation ou d'une réglementation publique, relatives à la tenue de leur comptabilité et à leurs comptes annuels, pour autant qu'elles soient au moins équivalentes à celles prévues en vertu de ce chapitre ;

4° les associations visées à l'article 1er, 1°, 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 ;

5° les personnes physiques qui exercent en Belgique une activité qui génère des revenus visés à l'article 90, alinéa 1er, 1°bis, du Code des impôts sur les revenus 1992, pour l'activité liée avec ces revenus, dans la mesure où ces revenus ne satisfont pas aux conditions visées à l'article 37bis, § 2, du Code des impôts sur les revenus 1992 ;

6° les services administratifs à comptabilité autonome et les organismes administratifs publics visés à l'article 2 de la loi du 22 mai 2003 portant organisation du budget et de la comptabilité de l'État fédéral.

Les entreprises soumises à l'obligation comptable visées à l'alinéa 1er, 3°, ne sont soumises aux dispositions du présent chapitre qu'en ce qui concerne les succursales qu'elles ont établies en Belgique. L'ensemble de leurs succursales établies en Belgique est considéré comme une entreprise soumise à l'obligation comptable.

III. Clarification de la notion d'entreprise soumise à l'obligation comptable

7. Les personnes, organismes ou organisations qui sont considérés comme des entreprises soumises à l'obligation comptable[8], sont décrits en s'appuyant sur la définition de la notion générale d'entreprise[9]. Ceci implique que les dérogations valables pour la notion générale d'entreprise s'appliquent également à la définition d'entreprise soumise à l'obligation comptable.[10] Un aperçu des formes les plus fréquentes d'entreprises soumises à l'obligation comptable est présenté ci-après.

A. Personne physique qui exerce une activité professionnelle à titre indépendant

8. Toute personne physique exerçant une activité professionnelle à titre indépendant en Belgique est une entreprise soumise à l'obligation comptable.

9. Le concept d'« indépendant » est l'opposé de celui de « sous les liens d'un contrat de travail » (différenciant l'indépendant du travailleur) et ne nécessite pas de plus amples éclaircissements. Par contre, dans certains cas, la notion d'« activité professionnelle » n'est pas définie de façon univoque. Elle implique que les activités exercées présentent un certain caractère durable.

10. Les médecins, avocats, experts-comptables, infirmiers, kinésithérapeutes, notaires et autres titulaires d'une profession libérale qui travaillent en dehors d'une société doivent donc désormais également être considérés comme des entreprises soumises à l'obligation comptable.

11. Toutefois, les activités exercées par les personnes physiques ne relèvent pas toutes de la notion d'entreprise. Le législateur[11] prend comme exemple une activité qui s'inscrit purement dans le cadre de la gestion normale du patrimoine personnel d'une personne physique. La simple souscription, acquisition ou détention d'actions, titres ou parts dans une société dotée de la personnalité juridique par une personne physique est présumée s'inscrire dans le cadre de la gestion normale de son patrimoine personnel. Les activités durables dans le

cadre de l'économie collaborative relèvent quant à elles de la notion générale d'entreprise dans la mesure où elles constituent une activité professionnelle. Lorsqu'une activité d'économie collaborative comprend un réseau qui réunit l'offre et de la demande afin d'ouvrir la valeur des biens et services sous-utilisés et que ceci n'est pas fait pour accumuler un revenu, il ne sera plus question d'une activité professionnelle, et donc pas non plus d'une entreprise.[12]

12. Une personne physique qui exerce des activités professionnelles à titre indépendant exclusivement à l'étranger ne constitue pas une entreprise soumise à l'obligation comptable. Ceci ressort de la mention explicite des termes « en Belgique » à l'article III.82, § 1er, alinéa 1er du CDE. Par exemple : une personne physique domiciliée en Belgique qui travaille auprès d'une entreprise belge et qui, parallèlement, exerce une activité professionnelle à titre indépendant à l'étranger mais n'exerce pas d'activité professionnelle à titre indépendant en Belgique n'est pas une entreprise soumise à l'obligation comptable au sens du droit belge.

13. D'ailleurs, les personnes physiques dont l'activité professionnelle à titre indépendant consiste en les activités suivantes ne sont pas considérées comme des entreprises soumises à l'obligation comptable de façon explicite :

- l'exercice d'un ou de plusieurs mandats d'administration ; sont visés les mandats d'administration au sens large du terme. Par exemple : les administrateurs et mandataires qui exercent une fonction similaire en tant que gérant, représentant fixe d'un administrateur-personne morale, membre d'un comité de direction ou administrateur délégué à la gestion journalière[13].
- l'exploitation d'une entreprise agricole ou horticole ;
- la prestation de services à des particuliers par le biais d'une plateforme électronique agréé pour autant que ces revenus ne soient pas considérés comme des revenus professionnels d'un point de vue fiscal (économie participative[14]).

B. Personnes morales de droit belge

14. Toute personne morale de droit belge est en principe considérée comme une entreprise soumise à l'obligation comptable. Il existe toutefois certaine exceptions :

- les personnes morales de droit public qui ne proposent pas de biens ou de services sur un marché ;
- les entreprises qui ont pour unique objet l'exploitation d'une entreprise agricole ou horticole à l'exception des entreprises qui sont soumises à l'impôt des sociétés ;
- les associations visées à l'article 1er, 1°, 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 ;
- les associations et fondations soumises, en raison de la nature des activités qu'elles exercent à titre principal, à des règles particulières, résultant d'une législation ou d'une réglementation publique, relatives à la tenue de leur comptabilité et à leurs comptes annuels, pour autant qu'elles soient au moins équivalentes à celles prévues en vertu du CDE.

15. En ce qui concerne l'équivalence des obligations comptables abordée ci-dessus, la Commission rappelle qu'il incombe à l'organe d'administration d'évaluer si les règles concernant la tenue de la comptabilité sont équivalentes à celles du CDE. Ni le législateur, ni le Gouvernement n'ont établi de liste des secteurs dont les obligations comptables sont équivalentes aux règles légales ou non. Il s'agit d'une évaluation autonome par l'organe d'administration de l'association ou de la fondation. La Commission a publié une recommandation à cet égard en janvier 2007.[15]

C. Organisations sans personnalité juridique

16. Comme indiqué précédemment, les organisations sans personnalité juridique ne doivent pas toutes être considérées comme des entreprises dans le sens de la notion générale d'entreprise. Si, à titre d'exemple, une organisation sans personnalité juridique ne poursuit pas de but de distribution et qu'elle ne procède effectivement pas à une distribution à ses membres ou à des personnes qui exercent une influence décisive sur la politique de l'organisation, elle ne doit pas être considérée comme une entreprise au sens de la notion générale d'entreprise. Elle ne constitue dès lors pas une entreprise soumise à l'obligation comptable. La Commission fait remarquer que toute société de droit belge est censée poursuivre un but de distribution[16]. Ceci vaut non seulement pour les sociétés dotées de la personnalité juridique, mais également pour celles sans personnalité juridique. Les sociétés sans personnalité juridique les plus répandues sont les sociétés simples (anciennement sociétés de droit commun), en ce compris les sociétés internes[17] et les associations momentanées[18].

17. Les organisations sans personnalité juridique suivantes ne sont pas soumises à l'obligation comptable :
- les associations de fait qui ne poursuivent pas de but de distribution et qui ne procèdent effectivement pas à une distribution à leurs membres ou à des personnes qui exercent une influence décisive sur la politique de l'organisation ;
- les services administratifs à comptabilité autonome et les organismes administratifs publics visés à l'article 2 de la loi du 22 mai 2003 portant organisation du budget et de la comptabilité de l'État fédéral.

18. En ce qui concerne les organisations sans personnalité juridique, il est opéré une distinction entre celles de droit belge et celles de droit étranger. Seules les filiales des organisations sans personnalité juridique de droit étranger sont soumises à l'obligation comptable. En principe, les organisations sans personnalité juridique de droit belge sont considérées comme des entreprises soumises à l'obligation comptable.

19. Les associés d'une organisation sans personnalité juridique peuvent[19] eux-mêmes constituer une entreprise soumise à l'obligation comptable. Le traitement comptable des opérations d'une organisation sans personnalité juridique fera l'objet d'un avis distinct.

D. Succursales

20. Une entreprise constituée selon le droit étranger possédant une ou plusieurs succursales en Belgique est considérée comme étant soumise à l'obligation comptable, étant entendu que les obligations comptables du CDE ne s'appliquent qu'à leurs succursales établies en Belgique. Celles-ci sont considérées comme une seule et même entreprise soumise à l'obligation comptable.

IV. Entrée en vigueur - dispositions transitoires[20]

21. La loi du 15 avril 2018 portant réforme du droit des entreprises introduit une définition de la notion d'entreprise soumise à l'obligation comptable. Cette nouvelle définition trouve à s'appliquer depuis le 1er novembre 2018.[21] La redéfinition de la notion générale d'entreprise et l'introduction de la nouvelle notion d'entreprise soumise à l'obligation comptable font considérablement augmenter le nombre de personnes, organismes et organisations devant se conformer aux obligations comptables du CDE. Bien que la plupart des personnes, organismes et organisations relevant de la définition élargie d'entreprise soumise à l'obligation comptable et non soumises antérieurement aux obligations comptables du CDE, enregistraient déjà ou devaient déjà enregistrer (principalement par respect des diverses règles fiscales) leurs opérations d'une façon ou d'une autre, le législateur a prévu une ample disposition transitoire pour leur permettre de conformer la méthode d'enregistrement comptable appliquée précédemment aux obligations comptables du CDE et de ses arrêtés d'exécution. Le moment à partir duquel une entreprise soumise à l'obligation comptable doit se conformer aux obligations comptables visées au chapitre 2 du titre 3 du livre III du CDE est indiqué ci-dessous.

A. Nouvelle entreprise

22. Une entreprise soumise à l'obligation comptable qui démarre son activité le 1er novembre 2018 ou à une date ultérieure est dès le départ soumise aux obligations comptables du CDE.[22]

B. Entreprise existante - non soumise précédemment

23. Les entreprises soumises à l'obligation comptable qui étaient déjà actives avant le 1er novembre 2018 mais qui n'étaient pas encore soumises aux obligations comptables du CDE ne doivent se conformer aux obligations comptables reprises dans le CDE qu'à partir du premier exercice qui débute à partir du 1er mai 2019.

C. Entreprise existante - soumise précédemment

24. Pour les entreprises soumises à l'obligation comptable qui étaient déjà actives avant le 1er novembre 2018 et qui étaient déjà soumises aux obligations comptables du CDE, celles-ci restent entièrement d'application, en tenant évidemment compte des dispositions modifiées du CDE et de ses arrêtés d'exécution. Ne sont pas uniquement visées les entreprises soumises à l'obligation comptable qui étaient qualifiées d'entreprise au sens de l'article I.5 du CDE tel qu'il s'appliquait avant sa modification par la loi du 15 avril 2018 portant réforme du droit des entreprises, mais également les entreprises soumises à l'obligation comptable qui devaient se conformer aux obligations comptables par le biais d'un renvoi. Les exemples les plus représentatifs sont les associations internationales sans but lucratif et les fondations, ainsi que leurs succursales belges.

25. Selon la Commission, les modifications qui ont été apportées par la loi du 15 avril 2018 susmentionnée concernant les entreprises soumises à l'obligation comptable qui devaient déjà se conformer aux obligations comptables du CDE, ne nécessitent pas de plus amples éclaircissements.

Exemples

26. Un avocat, médecin, kinésithérapeute ou autre titulaire d'une profession libérale pratiquant en dehors d'une société et tenant sa comptabilité par année civile, est soumis aux obligations de comptabilité et d'inventaire prévues par le CDE, et ce à partir du 1er janvier 2020.

27. Une société simple, soit une organisation sans personnalité juridique, établie le 15 décembre 2018, est soumise aux obligations de comptabilité et d'inventaire du CDE à partir du 15 décembre 2018 et doit donc dès le départ tenir une comptabilité.

28. Une société simple (anciennement « société de droit commun ») établie le 15 décembre 2001 qui ne disposait pas de comptabilité auparavant et qui va tenir une comptabilité par année civile, est soumise aux obligations de comptabilité et d'inventaire du CDE à partir du 1er janvier 2020.

29. Une association de fait, constituée de joueurs de cartes, qui ne poursuit pas de but de distribution et qui ne procède effectivement pas à des distributions, n'est pas considérée comme une entreprise, et donc pas non plus comme une entreprise soumise à l'obligation comptable.

30. Un administrateur d'une société qui dédie son activité d'indépendant à cette seule activité-là n'est pas considéré comme une entreprise soumise à l'obligation comptable.

31. Un avocat qui démarre son activité d'indépendant le 1er décembre 2018 constitue dès cet instant une entreprise soumise à l'obligation comptable.

32. Une personne physique dont l'activité professionnelle à titre indépendant consiste en l'exploitation d'une entreprise agricole n'est pas considérée comme une entreprise soumise à l'obligation comptable.

33. Un hôpital soumis à l'arrêté royal du 19 juin 2007 relatif aux comptes annuels des hôpitaux ne constitue pas une entreprise soumise à l'obligation comptable, à condition qu'il soit soumis en raison de la nature des activités qu'il exerce à titre principal, à des règles particulières, résultant d'une législation ou d'une réglementation publique, relatives à la tenue de sa comptabilité et à ses comptes annuels, pour autant qu'elles soient au moins équivalentes à celles prévues en vertu du chapitre 2, titre 3 du livre 3 du CDE.

34. Un entrepreneur qui exerce ses activités d'entrepreneur en tant que personne physique avec une autre personne par le biais d'une société simple est considéré comme une entreprise soumise à l'obligation comptable.

35. Une personne physique qui gère son patrimoine privé de manière passive au moyen d'une société simple ne constitue pas une entreprise soumise à l'obligation comptable. La société simple est quant à elle bel et bien une entreprise soumise à l'obligation comptable.

36. Un fonctionnaire qui exerce une activité professionnelle d'indépendant à titre complémentaire en tant que menuisier est considéré comme une entreprise soumise à l'obligation comptable.

---

1 Le présent avis a été élaboré après la publication pour consultation publique d'un projet d'avis le 21 juin 2019 sur le site de la CNC.

2 Article I.5, CDE.

3 Article 258 de la loi du 15 avril 2018 portant réforme du droit des entreprises.

4 Article III.82, § 2, CDE.

5 Article I.1., 1er alinéa, 1°, CDE.

6 Article I.5., CDE.

7 Pour l'application des dispositions comptables reprises dans le CDE, les sièges d'opération sont assimilés à des succursales. Le CSA aussi se contente de faire référence aux succursales.

8 Défini à l'article I.5, CDE. Cette définition élargie de la notion d'entreprise soumise à l'obligation comptable s'applique depuis le 1er novembre 2018. Les entreprises soumises à l'obligation comptable ne sont pas toutes soumises aux obligations comptables visées au chapitre 2 du titre 3 du livre III du CDE (voir le chapitre IV. Entrée en vigueur - Dispositions transitoires du présent avis).

9 Définie à l'article I.1, alinéa 1er, 1°, CDE.

10 Voir également l'exposé des motifs du projet de loi du 7 décembre 2017 portant réforme du droit des entreprises (DOC 54 2828/001), p. 6.

11 Exposé des motifs du projet de loi du 7 décembre 2017 portant réforme du droit des entreprises (DOC 54 2828/001), p. 11.

12 Exposé des motifs du projet de loi du 7 décembre 2017 portant réforme du droit des entreprises (DOC 54 2828/001), p. 10. Cela est formulé explicitement à l'article III.82, § 1er, alinéa 2, 5° du CDE : « les personnes physiques qui exercent en Belgique une activité qui génère des revenus visés à l'article 90, alinéa 1er, 1°bis, du Code des impôts sur les revenus 1992, pour l'activité liée avec ces revenus, dans la mesure où ces revenus ne satisfont pas aux conditions visées à l'article 37bis, § 2, du Code des impôts sur les revenus 1992 ».

13 Exposé des motifs du projet de loi du 7 décembre 2017 portant réforme du droit des entreprises (DOC 54 2828/001), p. 24 et 29.

14 Pour plus d'informations à ce sujet, voir l'exposé des motifs du projet de loi du 7 décembre 2017 portant réforme du droit des entreprises (DOC 54 2828/001), p. 29 et 30.

15 Recommandation NFP de janvier 2007 - Recommandations relatives à l'équivalence des règles en matière de comptabilité et de comptes annuels imposées par des réglementations sectorielles avec les dispositions de droit commun en matière de comptabilité et de comptes annuels pour les ASBL, AISBL et fondations.

16 C'est ce qu'il ressort de la définition de l'article 1:1 CSA, énoncé comme suit : « Une société est constituée par un acte juridique par lequel une ou plusieurs personnes, dénommées associés, font un apport. Elle a un patrimoine et a pour objet l'exercice d'une ou plusieurs activités déterminées. Un de ses buts est de distribuer ou procurer à ses associés un avantage patrimonial direct ou indirect. ».

17 Sont également comprises les anciennes sociétés internes et les anciennes associations commerciales en participation.

18 Sont notamment comprises les anciennes sociétés momentanées.

19 La simple détention de droits d'associé dans une association sans personnalité juridique n'implique pas que le titulaire constitue une entreprise soumise à l'obligation comptable.

20 Article 258 de la loi du 15 avril 2018 portant réforme du droit des entreprises.

21 Article 260 de la loi du 15 avril 2018 portant réforme du droit des entreprises.

22 Les obligations comptables telles que définies au chapitre 2 du titre 3 du livre 3 du CDE.