COMMISSION DES NORMES COMPTABLES

Avis CNC 2019/10 – Obligations relatives au droit comptable et au droit des comptes annuels incombant aux professions libérales

Avis du 4 septembre 2019[1]

I. Considérations générales
II. Obligations comptables - date de début
III. Exercice comptable d'un titulaire d'une profession libérale
IV. Comptabilité en partie double ou comptabilité simplifiée (option) en fonction du chiffre d'affaires
V. Comptabilité en partie double
VI. Comptabilité simplifiée
VII. Absence de comptes annuels externes - absence d'obligation de publication

I. Considérations générales

1. Dans l'avis CNC 2019/09 – Entreprises soumises à l'obligation comptable, la Commission précise quelles entités sont qualifiées d'entreprises soumises à obligation comptable et à partir de quel moment[2] elles doivent se conformer aux obligations comptables prévues au chapitre 2 Comptabilité des entreprises du titre 3 du livre III du Code de droit économique (ci-après : CDE). Dans le présent avis, la Commission se penche plus particulièrement sur les obligations comptables qui en découlent pour les personnes physiques qui exercent une profession libérale.

2. La notion d'entreprise a été étendue par la loi du 15 avril 2018 portant réforme du droit des entreprises. Cette extension vise à couvrir tous les acteurs actifs sur le plan économique. Dans cette perspective, le gouvernement a souhaité harmoniser autant que possible le champ d'application des obligations comptables avec la notion d'entreprise actualisée et de rationaliser et uniformiser au maximum ces obligations.[3] L'élargissement de la notion générale d'entreprise a également une incidence sur l'utilisation de la comptabilité comme preuve par et contre les entreprises.[4] Cela aussi souligne l'importance pour une entreprise de tenir une comptabilité régulière.

3. Les titulaires de professions libérales n'étaient pas visés par la loi comptable de 1975[5]. Avant l'entrée en vigueur de la loi du 15 avril 2018 portant réforme du droit des entreprises, seules les personnes physiques considérées comme commerçant étaient soumises à une obligation comptable. Par contre, toutes les personnes physiques qui exerçaient une activité professionnelle à titre indépendant devaient en principe, en raison de cette activité et indépendamment du fait qu'il en résultait des bénéfices ou des profits, déjà enregistrer leurs opérations d'une manière ou d'une autre. En effet, ces enregistrements étaient nécessaires notamment en vue de respecter diverses réglementations fiscales. Par l'extension du champ d'application de la notion d'entreprises soumises à l'obligation comptable, l'objectif du législateur n'était nullement d'imposer une lourdeur administrative inutile aux entreprises.[6]

4. Dans le présent avis, la Commission ne se prononce pas sur la façon dont les titulaires de professions libérales doivent remplir leurs obligations fiscales. Les références ci-après à certaines obligations fiscales ne sont faites qu'en relation avec les obligations applicables aux titulaires de professions libérales en vertu du respect des obligations reprises au Livre III, Titre 3, Chapitre 2 du CDE.

II. Obligations comptables - date de début

5. Bien que toute personne physique exerçant une profession libérale depuis le 1er novembre 2018 constitue une entreprise soumise à l'obligation comptable, celles-ci ne sont pas soumises avec effet immédiat aux obligations reprises au Livre III, Titre 3, Chapitre 2 du CDE.[7] Une distinction est opérée en fonction de la date de début de l'activité professionnelle à titre indépendant.

a. Une personne physique exerçant une profession libérale qui n'a entamé une activité professionnelle à titre indépendant en Belgique qu'à partir du 1er novembre 2018 est soumise avec effet immédiat dès la date de début de ses activités aux obligations comptables reprises au Livre III, Titre 3, Chapitre 2 du CDE.
b. Une personne physique qui exerçait déjà une activité professionnelle à titre indépendant avant le 1er novembre 2018, doit se conformer aux obligations comptables reprises au Livre III, Titre 3, Chapitre 2 du CDE dès le premier exercice qui débute au plus tôt le 1er mai 2019.

III. Exercice comptable d'un titulaire d'une profession libérale

6. Toute entreprise soumise à l'obligation comptable, et donc tout titulaire d'une profession libérale, est tenu d'établir au moins une fois par an un inventaire[8] complet de ses avoirs et droits, de ses, dettes, obligations et engagements relatifs à son activité.

7. Le législateur n'a prévu aucune date pour l'établissement de l'inventaire, et des comptes annuels internes. Le choix de cette date est laissé à la discrétion de l'entreprise soumise à l'obligation comptable.[9] La Commission estime toutefois qu'un exercice comptable compte en principe douze mois. Il est possible de réduire ou de prolonger à titre exceptionnel la durée de l'exercice comptable, à condition que cette décision soit prise avant la fin de l'exercice en question. Le CDE ne comporte aucune limitation quant à la survenue d'une réduction ou prolongation de l'exercice. De l'avis de la Commission, le fait que la loi n'autorise pas explicitement qu'un exercice puisse être supérieur ou inférieur à douze mois, démontre que le législateur s'oppose à ce que la durée de l'exercice diffère de manière systématique d'une durée de douze mois.[10]

IV. Comptabilité en partie double ou comptabilité simplifiée (option) en fonction du chiffre d'affaires

8. Le titulaire d'une profession libérale doit, à l'instar de toute entreprise soumise à l'obligation comptable, tenir une comptabilité appropriée à la nature et à l'étendue de ses activités en se conformant aux dispositions légales particulières qui le concernent.[11] En d'autres termes, le professionnel est tenu de tenir sa comptabilité de façon à ce qu'elle satisfasse à ses propres besoins en matière de gestion, information, contrôle interne et externe. La comptabilité doit être organisée de sorte qu'elle permette de répondre en toute sécurité aux divers besoins d'information de l'entreprise elle-même, ainsi que des tiers auxquels des comptes doivent être rendus ou auxquels des renseignements doivent être fournis.[12] Si, à titre d'exemple, certaines informations doivent être reprises dans la comptabilité à des fins fiscales, la comptabilité devrait également, sous l'angle du droit comptable, être organisée de sorte que ces informations puissent être retrouvées dans la comptabilité.[13] La Commission est convaincue que les règles de forme fiscales en matière de TVA et d'impôts sur les revenus qui s'appliquent à la tenue de la comptabilité et qui découlent des codes fiscaux sont compatibles avec les règles comptables, de sorte que les entreprises soumises à l'obligation comptable n'aient pas à tenir deux types de comptabilité.

9. La Commission renvoie à ses différents avis concernant les principes à respecter dans le cadre d'une comptabilité tenue ou non au moyen de systèmes informatisés. L'on peut s'intéresser plus particulièrement à l'avis CNC 174/1 - Les principes d'une comptabilité régulière, qui sera toutefois actualisé à la lumière de la modernisation du droit des entreprises.

10. La Commission souligne qu'une entreprise soumise à l'obligation comptable a tout intérêt à organiser sa comptabilité en tenant compte des différentes obligations de rapport qui découlent des réglementations autres que comptables. La Commission pense plus particulièrement, en ce qui concerne les titulaires de professions libérales, aux dispositions reprises dans :

a. pour ce qui concerne les impôts sur les revenus : l'article 315bis du CIR 92, l'article 320, § 2 du CIR 92 et l'article 321 du CIR 92, ainsi que divers arrêtés ministériels y afférents ;
b. pour ce qui concerne la TVA : l'article 14 de l'AR n° 1 du Code de la TVA et divers arrêtés ministériels y afférents.

11. Les réglementations fiscales susmentionnées contiennent certaines exigences de forme spécifiques, détaillées et techniques pour la tenue d'une comptabilité. La législation comptable ne contient pas expressément pareilles conditions de forme poussées. La seule, quoique substantielle, condition imposée est que les livres doivent être tenus d'une manière telle que l'entreprise puisse tenir sa comptabilité conformément aux dispositions légales et réglementaires applicables à la tenue d'une comptabilité, particulièrement en ce qui concerne la continuité matérielle, la régularité et l'irréversibilité.[14] Le Roi a élaboré à titre d'exemple une méthode qui peut être appliquée par les entreprises qui souhaitent tenir leurs livres de manière manuscrite.[15] Celles-ci sont toutefois libres d'organiser leur comptabilité manuscrite d'une autre manière, pour autant que la condition de forme susvisée soit respectée.

12. Sans préjudice de la condition générale susmentionnée, qui s'applique à toute comptabilité, la forme de la comptabilité à tenir par une personne physique exerçant une profession libérale est déterminée selon que le montant des recettes autres que non récurrentes[16] du dernier exercice[17], à l'exclusion de la TVA, excède ou non 500.000 euros.

a. Si les recettes autres que non récurrentes du dernier exercice, le cas échéant à l'exclusion de la TVA, excèdent 500.000 euros, la personne physique exerçant une profession libérale est tenue de tenir une comptabilité en partie double ;
b. Si les recettes autres que non récurrentes du dernier exercice, le cas échéant à l'exclusion de la TVA, s'élèvent tout au plus à 500.000 euros, la personne physique exerçant une profession libérale est autorisée à tenir une comptabilité simplifiée.

V. Comptabilité en partie double

13. La personne physique exerçant une profession libérale qui tient une comptabilité en partie double[18] doit se conformer, en ce qui concerne la forme et le contenu des comptes annuels, aux dispositions y relatives du Code des sociétés et des associations (ci-après : CSA) et de l'arrêté royal du 29 avril 2019 portant exécution du Code des sociétés et des associations (ci-après : AR CSA).[19] Par conséquent, il convient de respecter les règles usuelles de la comptabilité en partie double, d'appliquer les règles d'évaluation reprises dans l'AR susmentionné et d'utiliser le plan comptable minimum normalisé tel que déterminé par le Roi à l'annexe 1ière: plan comptable minimum normalisé des entreprises soumises à des obligations comptables autres que les associations et les fondations.

14. Pour ce qui concerne les modalités pratiques de la tenue de cette comptabilité, il est renvoyé à l'avis CNC 174/1 - Les principes d'une comptabilité régulière.[20]

15. L'obligation d'établissement d'un inventaire annuel et de comptes annuels internes découle du CDE[21]. Les titulaires de professions libérales qui optent pour une comptabilité en partie double doivent, en ce qui concerne la forme et le contenu de leurs comptes annuels, se conformer aux dispositions de l'AR CSA.[22]

VI. Comptabilité simplifiée

16. Le titulaire d'une profession libérale qui tient une comptabilité simplifiée est tenu de consigner toutes ses opérations sans retard, de manière fidèle et complète et par ordre de dates, dans au moins trois journaux : un journal financier, un journal des achats et un journal des ventes.[23] Pour ce qui concerne les modalités pratiques de la tenue de cette comptabilité, il est renvoyé à l'avis CNC 174/1 - Les principes d'une comptabilité régulière.[24]

17. L'obligation d'établissement d'un inventaire annuel et de comptes annuels internes découle du CDE.[25] Ces journaux doivent comporter un relevé de tous les avoirs et droits de toute nature, des dettes, obligations et engagements de toute nature relatifs à l'activité et des moyens propres qui y sont affectés.[26] Dans l'état actuel de la législation comptable, il n'existe aucune condition de forme expresse pour les comptes annuels internes d'une entreprise soumise à l'obligation comptable qui tient une comptabilité simplifiée.[27] L'absence de règles d'évaluation spécifiques ne saurait toutefois justifier que l'inventaire soit établi de manière arbitraire. Pour être régulière, une comptabilité doit être vérifiable. Dans cette optique, les données et états résultant du traitement de l'information comptable doivent toujours pouvoir être vérifiés a posteriori. Ceci implique non seulement que chaque opération puisse être suivie de son origine à son dénouement, mais également qu'il soit possible de remonter aux documents justificatifs.[28]

VII. Absence de comptes annuels externes - absence d'obligation de publication

18. Les comptes annuels internes de la personne physique exerçant une profession libérale ne doivent pas être déposés, ni être publiés.[29]

---

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 Consécutivement à l'entrée en vigueur de la loi du 15 avril 2018 portant réforme du droit des entreprises.

3 Exposé des motifs de loi du 15 avril 2018 portant réforme du droit des entreprises (DOC 54 2828/001, p. 26/-27).

4 Article 1348bis C.Civ.

5 Loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises.

6 Voir notamment l'exposé des motifs de loi du 15 avril 2018 portant réforme du droit des entreprises (Chambre 54 2828/001, p. 26-27) ainsi que le rapport fait au nom de la Commission de droit commercial et économique du 2 mars 2018 (Chambre 54 2828/004, p. 30), dans lequel est exposé le point de vue du ministre : « À cet égard, le ministre souligne qu'il n'y a rien d'indécent à ce que les titulaires de professions libérales (tels que les architectes) soient considérés comme des entrepreneurs. Il considère qu'il est raisonnablement permis d'attendre de cette catégorie de personnes qu'elles respectent une série d'obligations comptables adaptées à leur situation spécifique. Il semble d'ailleurs au ministre que les titulaires d'une profession libérale devaient dès à présent déjà tenir une comptabilité de qualité, dans la mesure où ils étaient déjà tenus de faire une déclaration TVA trimestrielle conformément à la législation existante. Il faut également se garder d'exagérer l'impact de l'obligation comptable visée. »

7 Article 258 de la loi du 15 avril 2018 portant réforme du droit des entreprises. Voir également le chapitre IV Entrée en vigueur - dispositions transitoires de l'avis CNC 2019/09 – Les entreprises soumises à l'obligation comptable, points 22 et suivants.

8 Article III.89, § 1er, CDE.

9 Article III.89, § 1er, CDE.

10 Voir également l'avis CNC 2010/10 - Durée de l'exercice. En principe, le dernier jour de l'exercice est une date fixe, bien qu'il ne s'agisse pas d'une obligation aux yeux de la Commission, comme il ressort de l'avis CNC 2014/5 – Date de clôture de l'exercice. La Commission estime que l'énoncé de l'article 2 de l'arrêté royal du 21 octobre 2018 portant exécution des articles III.82 à III.95 de Code de droit économique (ci-après : AR CDE) concernant l'évaluation des critères de taille en fonction du chiffre d'affaires indique qu'un exercice est censé comporter douze mois.

11 Article III.82, § 2, CDE.

12 Exposé des Motifs, Projet de loi du 12 novembre 1974 relatif à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises, Sénat, session de 1974-1975, n° 436/1, p. 7. La Commission fait remarquer que les législateurs avaient déjà pris en considération, à l'occasion du projet de loi du 17 juillet 1975 relatif à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises, les exigences fiscales qui avaient été fixées au regard de la tenue d'une comptabilité dans le cadre de laquelle les livres imposés par le droit comptable doivent également répondre aux exigences fiscales (voir le rapport du 12 juin 1975 fait au nom des commissions réunies des Affaires économiques et de la Justice par M. Fallon, Sénat, session de 1974-1975, n° 436/2, p. 7-8). 7/-8).

13 Les entreprises soumises à l'obligation comptable doivent s'organiser de manière telle qu'elles respectent également les obligations fiscales en vigueur qui découlent du Code de la taxe sur la valeur ajoutée et du Code des impôts sur les revenus 1992.

14 Article 4, § 1er, AR CDE.

15 Article 4, § 3, AR CDE.

16 L'article III.85, § 1er, alinéa 1er du CDE énonce quelles entreprises peuvent tenir une comptabilité simplifiée en fonction d'un montant maximal du chiffre d'affaires, déterminé par le Roi. L'article 1er de l'AR CDE détermine ce montant maximal. Enfin, l'article I.1, alinéa 1er, 16° du CDE définit ce qu'il convient d'entendre par « chiffre d'affaires » lorsqu'une entreprise tient une comptabilité simplifiée.

17 Si l'exercice a une durée inférieure ou supérieure à douze mois, le calcul est opéré au prorata du nombre de mois que compte cet exercice (article 2, AR CDE). De l'avis de la Commission, le nombre de mois que compte un exercice inférieur ou supérieur à douze mois pris en compte pour le calcul correspond au nombre de mois effectivement écoulés (voir avis CNC 2017/03 – Critères de taille – Exercice inférieur ou supérieur à 12 mois).

18 La tenue d'une comptabilité conformément aux règles usuelles de la comptabilité en partie double implique bien évidemment la tenue d'un journal.

19 Article III.90, § 2, alinéas 1er, 2 et 4, 6°, AR CDE.

20 La Commission spécifie que l'avis CNC 174/1 - Les principes d'une comptabilité régulière sera adapté sous peu aux modifications induites par la modernisation du droit des entreprises.

21 Articles III.89 et III.90, CDE.

22 Articles III.89 et III.90, CDE.

23 Article III.85, § 1, CDE.

24 La Commission spécifie que l'avis CNC 174/1 - Les principes d'une comptabilité régulière sera adapté sous peu aux modifications induites par la modernisation du droit des entreprises.

25 Articles III.89 et III.90, CDE.

26 Article III. 89, § 1er, CDE.

27 L'article III.90, § 2, CDE ne s'applique pas aux personnes physiques qui tiennent une comptabilité simplifiée (article III.90, § 2, alinéa 4, 1°, CDE). Il n'est pas non plus donné au Roi la compétence pour fixer des critères d'évaluation pour l'établissement de l'inventaire ou des comptes annuels internes par les personnes qui tiennent une comptabilité simplifiée. Le Commission fait remarquer qu'en ce qui concerne les comptes annuels externes d'une ASBL, AISBL ou fondation, même si elle tient une comptabilité simplifiée, le Roi est investi de cette compétence (article III.47, § 1er, CSA).

28 Avis CNC 174/1 - Les principes d'une comptabilité régulière. Concernant l'utilité d'une comptabilité régulière, il est également renvoyé à l'article 1348bis, C.Civ. (la comptabilité comme preuve). Souvent, les pièces justificatives doivent sans doute également pouvoir être présentées pour des raisons fiscales.

29 Article III.90, § 2, alinéa 4, 6°, CDE.