85-86/13

27-01-1986

AVIS AU SUJET DE LA QUESTION PARLEMENTAIRE DU SENATEUR W. PEETERS DU 20 MAI 1985

Question : Experts-comptables et reviseurs d'entreprises.- Inscription au registre du commerce.

La loi sur la réforme du revisorat réglemente la profession d'expert-comptable.

La définition des activités de ce dernier prévoit au point 4 l'organisation et la gestion de la comptabilité de tiers.

Celle-ci peut être tenue par un bureau informatisé traitant les données fournies ou directement dans les livres-journaux du commettant.

Les prestations de l'expert-comptable ou du reviseur d'entreprises sont classées parmi les professions libérales : normalement, l'inscription au registre du commerce n'est pas requise.

Or la nomenclature de ces inscriptions prévoit les bureaux de comptabilité et les bureaux de conseillers fiscaux.

Cela peut donner lieu à confusion. Voudriez-vous donc me faire savoir :

1. Si l'expert-comptable ou le reviseur d'entreprises qui se limite aux activités prévues par la loi doit s'inscrire au registre du commerce;

2. Dans l'affirmative, sur quelles bases et pour quelles activités ?

./..

Réponse

La qualité de commerçant et l'obligation de prendre inscription au registre du commerce qui y est liée sont définies par les articles 1 et 2 du Code de Commerce.

L'article 1 prévoit qu'est commerçant celui qui accomplit des actes qualifiés commerciaux par la loi, et qui en fait sa profession habituelle à titre principal ou à titre d'appoint.
De tels actes supposent un esprit de spéculation ou un but de lucre.

L'article 2 prescrit que "toute entreprise d'agences et bureaux d'affaires" est réputée acte de commerce.
Une agence ou un bureau d'affaires est une organisation qui se charge des intérêts d'autrui avec but de lucre. (Fredericq, Traité de droit commercial belge, I, 1971, p. 136, n° 113; VAN RYN-HEENEN, Principes de droit commercial, t.I, n° 380; Appel Bruxelles, 29 janvier 1975, Pas. 1975, II, 103).

Il suffit qu'on offre ses services au public et qu'on soit organisé pour ce faire; le fait que les prestations soient de nature intellectuelle ne signifie pas qu'elles ne peuvent pas inclure une activité commerciale; l'existence de règles déontologiques n'est pas incompatible avec la qualité de commerçant.

En ce qui concerne les reviseurs d'entreprises, on peut dire que le rapport au conseil d'entreprise et l'exercice de la mission de commissaire-reviseur, tâches autorisées et prévues par la loi, ne constituent visiblement pas une agence d'affaires et par conséquent ne constituent pas des actes de commerce.

L'essentiel de la mission de reviseur d'entreprises est en effet qu'il accomplisse sa mission de manière totalement indépendante, aussi est-elle évidemment toujours rémunérée alors que le but de la gérance d'affaires est précisément que le gérant d'affaires s'identifie à son mandataire pour tout ce qui concerne ses intérêts.

En ce qui concerne les activités non autorisées, l'article 7 bis de la loi sur le revisorat d'entreprises (tel que modifié par l'article 40 de la loi du 21 février 1985) prescrit que le reviseur d'entreprises ne peut exercer aucune activité commerciale.

Ceci exclut évidemment toute activité organisée, consistant en l'accomplissement d'actes de commerce au sens de l'article 2 du Code de commerce et toute forme de gérance d'affaires telles que visées au même article 2.

./..

La conclusion en est que le reviseur d'entreprises, excepté s'il contrevenait à la loi, ne pourrait être considéré comme commerçant et par conséquent ne doit pas être inscrit au registre du commerce. Les reviseurs d'entreprises qui, conformément à la disposition transitoire de l'article 67 de la loi du 21 février 1985, forment une société commerciale à objet civil, doivent cependant demander pour leur société une inscription au registre des sociétés civiles.

Pour les experts comptables, la situation est moins claire.
D'après la liste des entreprises tenues de demander une inscription au registre du commerce (fixée par l'A.R. du 31/08/1964), les bureaux de comptabilité, de même que les bureaux rendant des avis en matière fiscale, financière, sociale et commerciale, tombent dans le champ d'application de la législation concernant le registre du commerce.
Les experts comptables de même que les associations ou sociétés d'experts comptables sont donc en principe soumis à l'obligation de demander une inscription au registre du commerce.

La loi du 21 février 1985 a peut-être implicitement apporté ici une certaine modification.
L'article 81 de la loi susvisée prévoit en effet expressément que, moyennant autorisation de l'Institut des Experts comptables, l'expert comptable peut exercer des activités commerciales.

Il est clair qu'une autorisation expresse pour exercer des activités commerciales a peu de sens pour un expert comptable, dès lors qu'il devrait, sur base de son activité principale elle-même, déjà être considéré comme un commerçant.

De plus, la loi du 21 février 1985 prévoit en son article 100 la possibilité pour un expert comptable de faire partie d'une société civile professionnelle. Cela suppose que la profession d'expert comptable, ou du moins les activités de l'expert décrites à l'article 78 de la loi doivent être considérées comme une activité civile, non commerciale.

Il en résulte qu'il faut décider que l'expert comptable qui se limite à l'exercice des activités prévues ne doit pas prendre d'inscription au registre du commerce.

Cependant, l'article 81 de la loi permet expressément que l'expert comptable, moyennant autorisation de l'Institut, exerce des activités commerciales. L'expert comptable qui, parallèlement aux tâches qui lui sont réservées, accomplit certaines activités commerciales, avec ou sans l'accord de l'Institut, est commerçant au sens de l'article 2 du Code de commerce et doit demander une inscription au registre du commerce.
Toutefois, cette obligation n'existe pas pour les experts comptables qui n'accomplissent pas la moindre activité commerciale.

./..

En ce qui concerne les sociétés d'experts comptables, on doit admettre, en attendant l'introduction de la société civile professionnelle, qu'elles sont des sociétés commerciales au sens du Code de commerce et dès lors soumises à l'obligation d'inscription au registre du commerce. Ceci résulte de l'article 81 paragraphe 1 de la loi du 21 février 1985, étant donné que des activités commerciales peuvent toujours être exercées par de telles sociétés, sans autorisation préalable de l'Institut.

Ceci résulte également de l'article 100 de la loi susvisée, selon lequel la qualité de membre de l'Institut des Experts comptables peut être accordée à toute personne morale (y compris des sociétés commerciales pures), alors que pour les reviseurs d'entreprises, la qualité de membre de l'I.R.E. n'est accordée qu'aux sociétés civiles constituées sous la forme d'une société commerciale. On peut dès lors admettre qu'une société d'experts comptables puisse être une vraie société commerciale et qu'elle doive dès lors logiquement être également inscrite au registre du commerce.

Font exception à cette règle les sociétés d'experts comptables qui se limiteraient à l'exercice des activités prévues à l'article 78 et qui seraient constituées en sociétés civiles à forme commerciale. Pour ce type de sociétés, il n'y a pas d'obligation d'inscription au registre du commerce, mais bien une obligation d'inscription au registre des sociétés civiles.

L'objet civil de ce type de sociétés devrait cependant dans de tels cas apparaître clairement dans la définition de leur objet statutaire qui serait limité aux activités mentionnées à l'article 78 de la loi du 21 février 1985. Elles devraient de même se limiter à l'exercice de ces activités.