

## AVIS<sup>1</sup> 2021/13 DU CONSEIL DE L'INSTITUT DES REVISEURS D'ENTREPRISES

Correspondant  
[sg@ibr-ire.be](mailto:sg@ibr-ire.be)

Notre référence  
CL/jv

Date  
03.11.2021

Chère Consœur,  
Cher Confrère,

**Concerne: Activités qui, conformément à l'article 29, § 2, 2° de la loi du 7 décembre 2016, mettraient un réviseur d'entreprises dans une position d'administrateur de fait – remplacement de l'avis 2011/08**

### 1. INTRODUCTION

Certaines activités d'un réviseur d'entreprises peuvent être cataloguées comme des actes de gestion de fait.

L'article 29, § 2, 2° de la loi du 7 décembre 2016 prévoit relativement à la gestion des sociétés ce qui suit :

*« Le réviseur d'entreprises ne peut exercer des missions révisorales dans les situations suivantes :*

*(...)*

*exercer une activité commerciale directement ou indirectement, entre autres en qualité d'administrateur d'une société commerciale<sup>2</sup> ; n'est pas visé par cette incompatibilité l'exercice d'un mandat d'administrateur dans des sociétés civiles à forme commerciale ;*

*(...) »*

L'avis du Conseil d'Etat analysait comme suit l'ancien projet d'article 13, §2, alinéa 1<sup>er</sup>, b) de la loi du coordonnée du 22 juillet 1953 (devenu article 29, §2, 2° de la loi du 7 décembre 2016) alors en projet :

---

<sup>1</sup> Par voie d'avis, l'Institut développe la doctrine relative aux techniques d'audit et à la bonne application par les réviseurs d'entreprises du cadre légal, réglementaire et normatif qui régit l'exercice de leur profession (art. 31, §7 de la loi du 7 décembre 2016 portant organisation de la profession et de la supervision publique des réviseurs d'entreprises) ; seules les normes et les recommandations sont obligatoires.

<sup>2</sup> Sauf dérogation conformément à l'article 29, § 3, de la loi de 7 décembre 2016.

*« Conformément à l'article 13, § 2, alinéa 1<sup>er</sup>, b), en projet, de la loi, il est interdit au réviseur d'entreprises d'« exercer une activité commerciale directement ou indirectement ». On n'aperçoit pas ce qu'il faut précisément entendre par exercer une activité commerciale « indirectement ». L'exception qui est faite dans la même disposition pour l'exercice du « mandat d'administrateur dans des sociétés civiles » semble indiquer que l'exercice « indirect » d'une activité commerciale ne vise pas uniquement les activités commerciales exercées par des intermédiaires ou des prête-noms, mais également l'exercice de mandats d'administrateur ou de gérant d'une société commerciale. Si telle est l'intention, mieux vaudrait la traduire expressément dans la disposition en projet. »*

Ceci a été fait dans le texte finalement promulgué. L'exercice « indirect » d'une activité commerciale a toutefois été maintenu. Poser des actes en qualité d'administrateur de fait correspond notamment à l'exercice indirect d'une activité commerciale par un réviseur d'entreprises.

Par conséquent, ne relève pas de l'interdiction visée à l'article 29, § 2, 2<sup>o</sup>, de la loi précitée du 7 décembre 2016, l'exercice d'une activité non commerciale telle que l'exercice d'un mandat d'administrateur, ou de membre de l'organe d'administration, au sein d'un cabinet de révision, d'un cabinet d'audit ou d'une société liée à un cabinet de révision ou d'un cabinet d'audit.

La loi du 15 avril 2018 portant réforme du droit de l'entreprise a abrogé la notion de commerçant et d'actes de commerce au 1<sup>er</sup> novembre 2018. Cependant, le législateur n'a pas souhaité porter atteinte aux incompatibilités actuellement prévues par les professions réglementées. Ainsi, l'article 254 de la loi du 15 avril 2018 dispose que « ... la présente loi ne porte pas atteinte aux dispositions légales, réglementaires ou déontologiques qui, en faisant référence aux notions de « commerçant », « marchand » ou à des notions dérivées, posent des limites aux activités autorisées de professions réglementées. »

La doctrine considère que « Dans un tel cas, en l'absence de contenu légalement défini, il n'y a guère d'autre solution que de se reporter au sens usuel des mots, lus en l'espèce à la lumière d'une disposition légale disparue »<sup>3</sup>

Aucun arrêté royal d'application de l'article 29, § 3, précité n'a encore été pris. Depuis le 31 décembre 2016 jusqu'à présent, il existe donc une interdiction absolue pour un réviseur d'entreprises d'occuper un poste d'administrateur dans

---

<sup>3</sup> E. PIETERS, « La loi du 15 avril 2018 portant réforme du droit de l'entreprise – Présentation générale et regard critique », TAA, n° 59, juin 2018, p. 85.

une société commerciale<sup>4</sup>. En l'absence d'un arrêté royal, aucune exception n'est possible et le Collège de supervision des réviseurs d'entreprises ne peut pas non plus accorder de dérogations.

Notons cependant que depuis l'arrêt C-384/18 du 27 février 2020 de la Cour de Justice de l'Union européenne cette interprétation mérite d'être nuancée, une interdiction générale d'exercer une activité commerciale n'est en effet plus possible.

## 2. NOTION D'ADMINISTRATEUR DE FAIT

Le législateur définit à l'article 2:56 CSA l'administrateur de fait comme toute personne autre qu'un administrateur ou délégué à la gestion journalière qui détient ou a détenu le pouvoir de gérer effectivement la personne morale, une personne ne pourra donc être qualifiée d'administrateur de fait qu'en fonction de l'appréciation du juge. Néanmoins, il est généralement admis, en doctrine<sup>5</sup>, que trois conditions doivent être remplies cumulativement avant qu'il puisse être question d'administration de fait<sup>6</sup>, à savoir le fait d'avoir posé, en toute autonomie et liberté, un acte positif de gestion, autrement qu'en exécution de la loi ou du contrat.

### 2.1. Poser un acte positif de gestion

Cette condition est essentielle vu que ne rien faire ne peut aboutir à la conclusion qu'un non-administrateur soit considéré comme étant administrateur de fait. Le fait de n'avoir donné que de simples conseils ou suggestions, ou d'avoir réalisé un contrôle sans avoir pris des décisions ou signé des documents, ne peut être considéré comme étant un acte positif (Comm. Bruxelles, 20 septembre 1979, *J.T.*, 1980, 49 ; C. LEMPEUR, note sous Liège, 1<sup>er</sup> décembre 1969, *R.P.S.*, 1971, 280).

Le seul fait d'être présent à une réunion de l'organe d'administration de la société contrôlée ne constitue pas un acte positif. En tout cas, assister à une réunion de l'organe d'administration de la société contrôlée de manière occasionnelle ne pose pas de problème, contrairement à l'assistance de manière systématique.

---

<sup>4</sup> Ceci ne concerne pas les réviseurs d'entreprises qui se sont vu octroyer une dérogation par le Conseil de l'Institut des réviseurs d'entreprises en application de l'article 13, §3 de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises et organisant la supervision publique de la profession de réviseur d'entreprises (coordonnée le 30 avril 2007) (voir également article 146 de la loi du 7 décembre 2016).

<sup>5</sup> Trib.comm. Bruxelles 3 avril 2001, *RDC* 2003, 21; Trib.comm. Liège 5 avril 2000, *JLMB* 2001, 395.

<sup>6</sup> J. TIMP, *De feitelijke bestuurder in het vennootschapsrecht*, *Jur. Falc.*, 1995-96, p. 196 ; V. CARRON, "Besturen in het algemeen – De feitelijke bestuurder" in A. VAN OEVELEN et al., *Bestendig Handboek Vennootschap & Aansprakelijkheid*, Malines, Kluwer, 2005, II.1-27-I-28a

## 2.2. Acte de gestion non requis par la loi ou l'exécution du contrat

Par cette condition il faut entendre la prise de décisions qui déterminent la politique commerciale, industrielle, financière, etc. de l'entreprise. Citons, par exemple, les cas suivants : l'immixtion<sup>7</sup> dans l'ouverture d'une ligne de crédit au nom de l'entreprise, la vente de biens immeubles ou la conclusion d'autres contrats.

Toutefois, la qualification en tant qu'administrateur de fait peut être évitée lorsque l'immixtion dans les activités de la société se justifie par une obligation légale ou contractuelle (J. STOUFFLET, note sous Nancy, 15 décembre 1977, *J.C.P.* 1978, II, 18912)<sup>8</sup>. Ainsi, dans le cas du commissaire, la convocation par lui d'une assemblée générale résulte d'un dispositif légal.

## 2.3. En toute autonomie et liberté

La dernière condition est que l'acte de gestion doit être accompli en toute autonomie et liberté, c'est-à-dire sans soumission à l'autorité d'un quelconque organe. Il en ressort qu'un employé qui, par définition, travaille dans un rapport subordonné, ne peut, normalement, être qualifié d'administrateur de fait. Une telle qualification peut cependant être attribuée à un tiers lorsqu'il se trouverait dans une telle position dominante qu'il pourrait déterminer la politique de la société à son gré, indépendamment de tout organe de la société.

## 2.4. Responsabilité

Les articles 2:56 et suivants du Code des sociétés et des associations, concernant le régime de responsabilité des administrateurs, s'applique tant à l'administrateur de droit qu'à l'administrateur de fait (il s'agit en effet de personnes qui « *détiennent ou ont détenu le pouvoir de gérer effectivement la personne morale* »)<sup>9</sup>. Les administrateurs de fait sont dès lors responsables de la même manière que les organes d'administration ou de surveillance formellement nommés.

---

<sup>7</sup> Pour une immixtion effective dans la gestion, voyez Bruxelles 12 février 1992, *JLMB* 1993, 155. Et aussi: M. DELVAUX, « L'action en comblement de passif: qui peut l'introduire? contre qui? » (note sous Trib. Comm Bruxelles, 3 avril 2001), *JDSC* 2004, (262) 263-264

<sup>8</sup> Dans ce cas, la personne agit souvent pour le compte d'un tiers-mandant de sorte qu'il soit couvert par la quasi-immunité de l'agent d'exécution (Tribunal de commerce de Liège, *R.P.S.*, 1984, 63).

<sup>9</sup> Ceci est, par ailleurs confirmé dans les travaux parlementaires, voy. Projet de loi introduisant le Code des sociétés et des associations et portant des dispositions diverses, *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. ord. 2017-2018, n° 54-3119/002, p. 59.

### 3. ANALYSE DE QUELQUES ACTIVITES QUI METTRAIENT UN REVISEUR D'ENTREPRISES DANS UNE POSITION D'ADMINISTRATEUR DE FAIT

#### 3.1. Domiciliation de sociétés au cabinet d'un réviseur d'entreprises

En appliquant à cette situation la doctrine concernant l'administrateur de fait, l'on peut affirmer qu'un acte positif a été posé en toute autonomie et liberté. Il existe, cependant, un doute sur le fait de savoir si une telle domiciliation constitue ou non un acte de gestion. Au départ, la domiciliation ne constitue pas un acte de gestion, mais il faut être attentif au fait que la domiciliation est le plus souvent liée à l'exécution de services qui peuvent avoir des relations directes avec la gestion (IRE, *Vademecum Tome I : Doctrine*, 2009, Editions Standaard, p. 396).

Lorsque ceci serait effectivement le cas, le réviseur d'entreprises pourrait être qualifié comme administrateur de fait et il ne pourrait, sur la base de l'article 29, § 2, 2° de la loi du 7 décembre 2016, exercer cette activité de domiciliation. Le Conseil de l'Institut estime donc qu'il est préférable qu'un réviseur d'entreprises s'abstienne de toute activité de domiciliation qui susciterait une quelconque immixtion dans la gestion puisqu'il risquerait d'être qualifié en tant qu'administrateur de fait.

#### 3.2. Dépôt des comptes annuels

Si un commissaire dépose les comptes annuels à la Banque nationale de Belgique lui-même, alors que l'article 3:10 du Code des sociétés et des associations prévoit expressément que ceci soit fait par l'organe d'administration, le réviseur d'entreprises pose, en toute autonomie et liberté, un acte positif de gestion, autrement qu'en exécution de la loi ou du contrat de commissaire, de sorte qu'il pourrait donc être qualifié d'administrateur de fait.

En outre, cette situation entraîne un risque d'auto-révision, le réviseur d'entreprises étant tenu, conformément au paragraphe 121 de la Norme complémentaire (version révisée en 2020)<sup>10</sup> de surveiller l'accomplissement du dépôt des comptes annuels (consolidés) et des documents à déposer en même temps que les comptes annuels (consolidés), et s'assurer qu'ils correspondent aux documents sur lesquels porte son rapport du commissaire sur l'exercice précédent.

---

<sup>10</sup> Cf. [https://www.ibr-ire.be/docs/default-source/fr/documents/reglementation-et-publications/normes-et-recommandations/normes/nrm-compl-2020-defee63e3ab-a27a-4094-a581-7ac6477839f4.pdf?Status=Master&sfvrsn=7194d6\\_7](https://www.ibr-ire.be/docs/default-source/fr/documents/reglementation-et-publications/normes-et-recommandations/normes/nrm-compl-2020-defee63e3ab-a27a-4094-a581-7ac6477839f4.pdf?Status=Master&sfvrsn=7194d6_7).

#### 4. CONCLUSION

Après analyse juridique, le Conseil de l'Institut est d'avis que l'interdiction reprise à l'article 29, § 2, de la loi du 7 décembre 2016 vise également la notion d'administrateur de fait.

Dans ce contexte, le Conseil recommande au réviseur d'entreprises de mentionner dans la lettre de mission que les positions qu'il prend par exemple dans la *management letter* ne modifient en rien l'autonomie et les compétences de l'organe d'administration. L'exemple de lettre de mission disponible sur le site internet de l'ICCI sera modifié en ce sens.

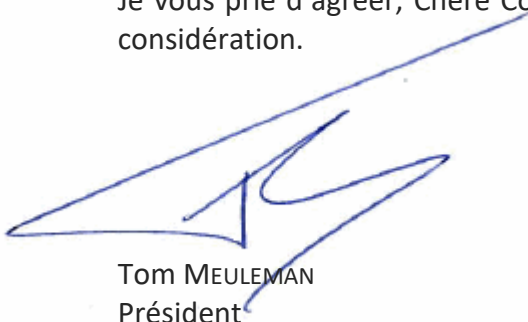
En ce qui concerne la suppression de la société civile à forme commerciale, et son impact sur les incompatibilités du réviseur d'entreprises, il est intégralement renvoyé à la communication 2018/14, *Suppression de la société civile à forme commerciale*, adopté par le Conseil de l'Institut et publié le 5 septembre 2018<sup>11</sup>.

\*\*\*

Le présent avis abroge et remplace l'avis 2011/08, *Activités qui, conformément à l'article 13, § 2, b) de la loi coordonnée de 1953, mettraient un réviseur d'entreprises dans une position d'administrateur de fait*.

Cet avis (bien qu'abrogé) reste consultable sur le site web de l'Institut sous l'onglet Réglementation & publications > Doctrine > Archives.

Je vous prie d'agréer, Chère Consœur, Cher Confrère, l'expression de ma haute considération.



Tom MEULEMAN  
Président

<sup>11</sup> Cf. [https://www.ibr-ire.be/docs/default-source/fr/documents/reglementation-et-publications/doctrine/communications/2018-14-communication-suppression-societe-civile-a-forme-commerciale\(1\).pdf?Status=Master&sfvrsn=2a5eca\\_0](https://www.ibr-ire.be/docs/default-source/fr/documents/reglementation-et-publications/doctrine/communications/2018-14-communication-suppression-societe-civile-a-forme-commerciale(1).pdf?Status=Master&sfvrsn=2a5eca_0).