

annexe VIII

Synthèse

La loi du 22 avril 1999 a modifié la législation de base applicable aux experts-comptables et aux comptables agréés en élargissant la compétence de leur organisation professionnelle respective aux conseils fiscaux et aux comptables-fiscalistes agréés.

Dans ce contexte, la double appartenance au sein des professions économiques ne rencontre a priori pas la volonté du législateur, même s'il est vrai que le législateur n'a réglé que quelques situations de (in)compatibilités du port simultané de certains titres relevant des professions économiques.

Le Conseil supérieur a été saisi par le Ministre de l'Economie de l'examen de différentes questions afférentes aux règles de double appartenance.

De l'avis du Conseil supérieur, il convient de distinguer la problématique générale de la double appartenance des problèmes ponctuels qui peuvent survenir dans le cadre de dispositions transitoires résultant de l'intégration des conseils fiscaux au sein de l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux et des comptables-fiscalistes agréés au sein de l'Institut Professionnel des Comptables et Fiscalistes agréés.

- *En ce qui concerne les problèmes découlant des **dispositions transitoires** liées à l'intégration des conseils fiscaux au sein de l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux, le Conseil supérieur estime qu'il serait souhaitable qu'une solution soit trouvée de manière à résoudre le problème auquel sont confrontés les comptables agréés qui souhaitent opter pour le port du titre de conseil fiscal dans le cadre des mesures transitoires découlant de l'entrée en vigueur de la loi du 22 avril 1999 réglementant le port du titre de conseil fiscal.*
- *Le Conseil supérieur des Professions économiques estime cependant qu'il serait peu judicieux d'arriver à une situation de «double appartenance» systématique ou quasi systématique, auquel cas il conviendrait, dans une perspective de visibilité des composantes des professions économiques, de fusionner les deux Instituts concernés, à savoir l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux et l'Institut Professionnel des Comptables et des Fiscalistes agréés.*
- *En ce qui concerne les **aspects généraux et structurels** de la problématique de la double appartenance, le Conseil supérieur estime qu'il ne serait pas judicieux de revoir les fondements sous-jacents à l'élaboration de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales dans la mesure où aucun élément nouveau n'est intervenu dans les conditions d'accès ou en ce qui concerne les missions confiées aux différentes composantes de ces professions économiques.*

Table des matières

Introduction

1. (In)compatibilités: développements historiques et examen du cadre légal actuel
 - 1.1. Compatibilités énoncées légalement
 - 1.1.1. Compatibilité entre le port du titre d'expert-comptable et celui de reviseur d'entreprises
 - 1.1.2. Compatibilité entre le port du titre d'expert-comptable et celui de conseil fiscal
 - 1.1.3. Compatibilité entre le port du titre de comptable agréé et celui de comptable-fiscaliste agréé
 - 1.2. Incompatibilité énoncée légalement
 - 1.2.1. Incompatibilité entre le port du titre de conseil fiscal et celui de reviseur d'entreprises
 - 1.3. (In)compatibilités non visées dans une disposition légale
 - 1.3.1. (In)compatibilité entre le port du titre de comptable agréé et celui de reviseur d'entreprises
 - 1.3.2. (In)compatibilité entre le port du titre de comptable-fiscaliste agréé et celui de reviseur d'entreprises
 - 1.3.3. (In)compatibilités entre le port du titre d'expert-comptable et celui de comptable agréé
 - (In)compatibilité entre le port du titre d'expert-comptable et celui de comptable-fiscaliste agréé
 - (In)compatibilité entre le port du titre de conseil fiscal et celui de comptable agréé
 - (In)compatibilités entre le port du titre de conseil fiscal et celui de comptable-fiscaliste agréé
 - 1.3.3.1. Prise de position de l'IEC en 1994
 - 1.3.3.2. Adoption en 1997 d'un Code de déontologie par l'IPC
 - 1.3.3.3. Adoption de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales et de ses arrêtés d'exécution
 - 1.3.3.4. Arrêt de la Cour d'Arbitrage de janvier 2001
2. Avis du Conseil supérieur
 - 2.1. Cumul des domaines de spécialisation
 - 2.2. Double appartenance
 - 2.2.1. Dispositions transitoires permettant d'obtenir le titre de conseil fiscal sans passer par la filière classique (examen d'admission, stage de 3 ans et examen d'aptitude)
 - 2.2.1.1. Situation des comptables agréés ou des comptables-fiscalistes agréés dans le cadre du passage à l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux en tant que Conseil fiscal
 - 2.2.1.2. Situation des comptables agréés décidant de ne pas passer à l'IEC
 - 2.2.2. Examen de la problématique de la double appartenance dans le contexte général

Annexe

Port de titre(s) et activités des différentes professions économiques

- A. Description des activités des professions économiques
- B. Portée des missions pouvant être effectuées par les professionnels en fonction du (ou des) titre(s) qu'ils portent

Introduction

La loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des réviseurs d'entreprises et la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales fixent le cadre général relatif aux professions économiques. Ces professions économiques sont composées de réviseurs d'entreprises, d'experts-comptables, de conseils fiscaux, de comptables agréés et de comptables-fiscalistes agréés. Les activités de ces professionnels couvrent trois grands domaines de spécialisation: l'audit, la comptabilité et la fiscalité.

Le Conseil supérieur a pour mission légale¹ de contribuer au développement du cadre légal et réglementaire applicables aux professions économiques, par la voie d'avis ou de recommandations, émis d'initiative ou sur demande et adressés au Gouvernement ou aux organisations

professionnelles regroupant les professions économiques.

Les représentants du Ministre de l'Economie ont saisi le 10 octobre 2001 le Conseil supérieur des Professions économiques de la problématique de la double appartenance IEC/IPCF.

L'avis du Conseil supérieur des Professions économiques est précédé d'un examen des (in)compatibilités entre le port des différents titres relatifs aux professions économiques reconnus légalement. Une annexe à cet avis traite également des activités pouvant être effectuées par ces différentes professions économiques et la portée des missions pouvant être effectuées par ceux-ci en fonction du (ou des) titre(s) qu'ils portent. Cet examen a été effectué en tenant compte de l'état actuel de la législation.

1. (In)compatibilités: développements historiques et examen du cadre légal en vigueur

1.1. Compatibilités énoncées légalement

1.1.1. Compatibilité entre le port du titre d'expert-comptable et celui de réviseur d'entreprises

Ni la loi du 22 juillet 1953 créant l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, ni la loi du 21 février 1985 relative à la réforme du révisorat (créant l'Institut des Experts-Comptables) ne traitaient dans leurs dispositions originales d'une éventuelle (in)compatibilité entre le port du titre d'expert-comptable et celui de réviseur d'entreprises par un même professionnel.

Dans le cadre d'une circulaire du 14 mai 1987², le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, après avis du Conseil supérieur du révisorat d'entreprises³, estimant que le port du titre de réviseur d'entreprises était, dans les premières années qui suivaient la reconnaissance du titre d'expert-comptable,

incompatible avec celui d'expert-comptable externe au vu des exigences liées à l'indépendance du réviseur, demandait à ses membres qui étaient inscrits sur le tableau des deux Instituts, de choisir avant le 31 décembre 1987 sur quel tableau ils souhaitaient être inscrits à l'avenir.

Le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, ayant constaté que les parlementaires estimaient que cette circulaire du 14 mai 1987 visait à asseoir un monopole des réviseurs⁴, a décidé le 24 janvier 1992 d'abroger cette circulaire. Depuis 1992, il n'y a par conséquent plus d'incompatibilité entre le port du titre d'expert-comptable et celui de réviseur d'entreprises.

Depuis 1999, cette interprétation du Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises en matière de compatibilité entre le titre de réviseur d'entreprises et d'expert-comptable a été confirmée et inscrite dans l'article 19, alinéa 4 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales.

1. Cette mission découle de l'article 54 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales.
2. Institut des Réviseurs d'Entreprises, *Rapport annuel 1987*, annexe 2, pp. 163-164.
3. Conseil Supérieur du Révisorat d'entreprises, *Rapport annuel 1986-1987*, Recommandation du 16 avril 1987, CSR 87/011 D., 3 p.
4. Voyez à ce propos le *Rapport annuel 1992 de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises* (p. 43) qui renvoie aux documents parlementaires de la Chambre des Représentants n°1107/3 (SO 1990-91) (p. 207) et n°491/5 (SE 1991-92) (pp.17 e.s.).

1.1.2. Compatibilité entre le port du titre d'expert-comptable et celui de conseil fiscal

La loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales a intégré les conseils fiscaux dans l'Institut des Experts-Comptables, rebaptisé depuis lors «Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux».

En application des dispositions reprises sous l'article 5 de ladite loi du 22 avril 1999, il existe une compatibilité entre le port du titre d'expert-comptable et de celui de conseil fiscal. Ceci résulte de la décision du législateur d'intégrer les conseils fiscaux au sein de l'Institut des Experts-Comptables plutôt que de créer un quatrième Institut; tout membre de l'IEC pouvant (moyennant le respect de certaines conditions) être inscrit sur la liste des experts-comptables et/ou sur celle des conseils fiscaux.

1.1.3. Compatibilité entre le port du titre de comptable agréé et celui de comptable-fiscaliste agréé

La loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales a intégré les fiscalistes agréés dans l'Institut Professionnel des Comptables, rebaptisé depuis lors «Institut Professionnel des Comptables et Fiscalistes agréés».

En application des dispositions reprises sous l'article 46 de ladite loi du 22 avril 1999, il existe une compatibilité entre le port des titres de comptable agréé et de comptable-fiscaliste agréé. Ceci résulte de la décision d'intégrer les fiscalistes agréés au sein de l'Institut Professionnel des Comptables agréés plutôt que de créer un quatrième Institut. Tout comptable agréé peut (moyennant le respect de certaines conditions) être également inscrit sur la liste des comptables-fiscalistes agréés. Contrairement au choix qui a été effectué par l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux, il est impossible d'être inscrit sur la liste des «comptables-fiscalistes agréés» sans être par ailleurs inscrit sur la liste des «comptables agréés».

1.2. Incompatibilité énoncée légalement

1.2.1. Incompatibilité entre le port du titre de conseil fiscal et celui de réviseur d'entreprises

De l'examen de l'exposé des motifs du projet de loi relatif aux professions comptables et fiscales⁵, il ressort que «pour des raisons évidentes d'indépendance dans l'intérêt de la vie sociale, un réviseur d'entreprises ne peut pas porter le titre de conseil fiscal».

Une incompatibilité entre le port du titre de réviseur d'entreprises et celui de conseil fiscal a dès lors été prévue par l'article 19, alinéa 3 de la loi du 22 avril 1999.

Cela ne signifie pas pour autant que le réviseur d'entreprises ne peut pas exercer des activités fiscales (à l'exclusion de la représentation des entreprises auprès desquelles il accomplit des missions révisorales). En effet, bien que le port du titre de «conseil fiscal» ait été réglementé par la loi du 22 avril 1999, aucun monopole quant à l'exercice de ce type de mission n'a été conféré aux membres de l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux⁶.

De l'avis du Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, «l'interdiction de porter simultanément le titre de réviseur et celui de conseil fiscal est cohérent avec l'approche adoptée par le Parlement dans la loi de 1985»⁷.

5. L'exposé des motifs du projet de loi relatif aux professions comptables et fiscales du 13 janvier 1999 (*Doc. Parl., Chambre (SO 1998-1999), 1923/1 et 1924/1, p. 3*) précise que «Pour des raisons évidentes d'indépendance dans l'intérêt de la vie sociale, un réviseur d'entreprises ne peut pas porter le titre de conseil fiscal».

6. Voyez à ce propos :
• Exposé des motifs du projet de loi relatif aux professions comptables et fiscales (*Doc. Parl., Chambre (SO 1998-99), 1923/1*), commentaires relatif à l'article 19 du projet de loi relative aux professions comptables et fiscales, p. 11 ;
• Institut des Réviseurs d'Entreprises, *Rapport annuel 1999*, pp. 30-34.

7. Institut des Réviseurs d'Entreprises, *Rapport annuel 1999*, p. 32.

1.3. (In)compatibilités non visées dans les dispositions légales

1.3.1. (In)compatibilité entre le port du titre de comptable agréé et celui de réviseur d'entreprises

Ni la loi du 22 juillet 1953, ni celle du 22 avril 1999 ne précisent si le port du titre de comptable agréé et celui de réviseur d'entreprises sont ou non compatibles.

En pratique, on constate qu'aucun des deux Instituts concernés n'a pris une position visant à préciser qu'une incompatibilité pourrait exister en la matière. Dans les faits, certains réviseurs d'entreprises portent également le titre de comptable agréé.

1.3.2. (In)compatibilité entre le port du titre de comptable-fiscaliste agréé et celui de réviseur d'entreprises

Le Conseil supérieur remarque qu'on ne peut tirer d'une interprétation littérale de la loi du 22 juillet 1953 et de celle du 22 avril 1999 aucune incompatibilité entre le port du titre de réviseur d'entreprises et de celui de comptable-fiscaliste agréé.

On relèvera cependant que, dans son avis du 20 juin 2001 relatif à l'avant-projet d'arrêté royal fixant le programme, les conditions et le jury de l'examen pratique d'aptitude des «comptables agréés» et des «comptables-fiscalistes agréés», le Conseil supérieur attirait l'attention du Ministre compétent sur le fait qu'il n'existe pas *sensu stricto* de base juridique indiquant qu'un réviseur d'entreprises ne peut porter le titre de comptable-fiscaliste agréé. En effet, d'une interprétation littérale de la loi du 22 avril 1999, la seule incompatibilité énoncée (sous l'article 19) est l'impossibilité de porter simultanément le titre de réviseur d'entreprises et celui de conseil fiscal.

De l'avis du Conseil supérieur, l'argument évoqué dans l'exposé des motifs du projet de loi relatif aux professions comptables et fiscales⁸ pour justifier une incompatibilité entre le port du titre de réviseur d'entreprises et celui de conseil fiscal, à savoir l'assurance de l'indépendance du réviseur d'entreprises, peut

être logiquement étendu à celle du port du titre de réviseur d'entreprises et celui de comptable-fiscaliste agréé.

Il convient par ailleurs de souligner que le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises a, dans son rapport annuel 2000, pris une position en la matière en «déconseillant» à ses membres le port simultané du titre de réviseur d'entreprises et celui de comptable-fiscaliste agréé et ce «dans un souci de cohérence avec l'esprit de la loi du 22 avril 1999 de réforme des professions économiques»⁹.

1.3.3. (In)compatibilités entre le port du titre d'expert-comptable et celui de comptable agréé

- (In)compatibilité entre le port du titre d'expert-comptable et celui de comptable-fiscaliste agréé
- (In)compatibilité entre le port du titre de conseil fiscal et celui de comptable agréé
- (In)compatibilités entre le port du titre de conseil fiscal et celui de comptable-fiscaliste agréé

La loi du 22 avril 1999 n'apporte aucune précision quant à la compatibilité (ou non) du port de titres, dont l'un concerne l'IEC et l'autre l'IPCF. L'ancienne loi du 21 février 1985 n'était pas plus explicite en la matière.

1.3.3.1. Prise de position de l'IEC en 1994
En 1994 (soit avant la reconnaissance des professions fiscales et leur intégration au sein de l'IEC et de l'IPCF), le Conseil de l'Institut des Experts-Comptables estimait qu'il existait une incompatibilité entre le port des titres d'expert-comptable et celui de comptable agréé.

La justification avancée par le Conseil de l'IEC¹⁰ en 1994 était la suivante:

«Le Conseil de l'Institut, soucieux de l'application stricte de la règle déontologique qui interdit aux experts-comptables toute activité commerciale, a décidé l'interdiction de la double appartenance à l'IEC et à l'Institut Professionnel des Comptables (IPC).

En raison de l'absence de règles déontologiques, l'agrégation à l'IPC permet aux membres de cet Institut d'exercer une acti-

8. L'exposé des motifs du projet de loi relatif aux professions comptables et fiscales du 13 janvier 1999 (Doc. Parl., Chambre (SO 1998-1999), 1923/1 et 1924/1, p. 3) précise que «Pour des raisons évidentes d'indépendance dans l'intérêt de la vie sociale, un réviseur d'entreprises ne peut pas porter le titre de conseil fiscal».

9. Institut des Réviseurs d'Entreprises, *Rapport annuel 2000*, pp. 33-34.

10. Institut des Experts-Comptables, *Rapport annuel 1994*, p. 22.

tivité commerciale qui est considérée comme compatible avec les activités des comptables indépendants agréés par l'IPC.

La double appartenance IEC/IPC d'un expert-comptable comporte dès lors le risque de conflits dans l'application de nos règles déontologiques.

Dans ce contexte et après une large concertation avec les autorités compétentes, le Conseil de l'Institut a pris la décision d'interdire la double appartenance IEC/IPC.

Que tous les experts-comptables qui avaient sollicité et obtenu leur agrégation à l'IPC et y ont renoncé suite à la décision du Conseil soient ici remerciés pour le respect qu'ils ont accordé à nos règles déontologiques.»

1.3.3.2. Adoption en 1997 par l'IPC d'un Code de déontologie

Un arrêté royal du 23 décembre 1997 portant approbation du Code de déontologie de l'Institut Professionnel des Comptables a été publié dans le *Moniteur belge*¹¹ du 29 janvier 1998.

Le Conseil de l'IEC n'est cependant pas revenu sur sa décision de considérer le port des deux titres (à l'époque expert-comptable et comptable agréé) comme étant incompatible. Dans son rapport annuel 1998, le Conseil de l'IEC n'aborde pas la position qu'il a prise en 1994 en matière de double appartenance, que ce soit pour l'infirmier ou la confirmer.

1.3.3.3. Adoption de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales et de ses arrêtés d'exécution

A. Dispositions générales

La loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales¹² avait notamment pour objectif la reconnaissance légale des titres de «conseil fiscal» et de «comptable-fiscaliste agréé». Elle remplace les anciennes lois du 21 février 1985 (loi organique de l'IEC) et du 19 mai 1992 (loi organique de l'IPC complétant, pour ce qui concerne les comptables agréés, la loi Verhaegen du 1^{er} mars 1976).

La loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales ne traite pas de la (ou de l'in)compatibilité entre le port du titre d'expert-comptable et celui de comptable agréé (voire celui de comptable-fiscaliste agréé) ou de conseil fiscal et de celui de comptable agréé (voire celui de comptable-fiscaliste agréé).

Dans ce contexte, il appartient aux Instituts de déterminer, compte tenu des règles déontologiques auxquelles ils sont soumis, dans quelle mesure il y a ou non incompatibilité.

La loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales ne vise en aucune manière à créer un monopole quant aux personnes pouvant effectuer des prestations en matière fiscale. La loi du 22 avril 1999 se limite en effet à protéger les titres de «conseil fiscal» et de «comptable-fiscaliste agréé».

En application de la loi du 22 avril 1999, les conseils fiscaux ont été intégrés au sein de l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux et les comptables-fiscalistes agréés ont été agréés au sein de l'Institut Professionnel des Comptables et Fiscalistes agréés (la répartition des «spécialistes en matière fiscale» se faisant sur la base de leur niveau de formation).

B. Dispositions transitoires

Des règles transitoires ont été incorporées dans la loi du 22 avril 1999 de manière à permettre aux experts-comptables d'acquérir en outre le titre de conseil fiscal et aux comptables agréés (qui le souhaitent) de transformer leur titre en celui de comptable-fiscaliste agréé.

D'autres règles transitoires se basant sur le niveau d'études et/ou sur les années d'expérience¹³ permettent à quiconque de porter le titre de conseil fiscal dans la mesure où différentes conditions sont respectées.

Conformément aux dispositions de l'article 60, § 3 de la loi du 22 avril 1999 précitée, l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux a créé en son sein une «Commission d'agrégation» chargée

11. Err. M.B. du 12 juin 1998.

12. M.B. du 11 mai 1999, 2^{ème} édition.

13. Voyez à ce propos:

- arrêté royal du 4 mai 1999 relatif à l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux, M.B. du 29 juin 1999, 2^{ème} édition;
- avant-projet d'arrêté royal relatif à l'obtention du titre de conseil fiscal sur la base de l'expérience professionnelle à propos duquel le Conseil supérieur des professions économiques a été appelé à émettre un avis le 17 mai 2001.

d'examiner les cas individuels d'octroi de la qualité de conseil fiscal dans le cadre des dispositions transitoires.

En application de l'article 2 de l'arrêté royal du 4 mai 1999 relatif à l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux, quiconque introduit une demande dans le délai fixé légalement peut, dans le cadre de dispositions transitoires, obtenir le titre de conseil fiscal sans passer par la procédure décrite à l'article 19 de la loi du 22 avril 1999 (examen d'admission – stage de trois ans – examen d'aptitude), sous deux conditions :

- *s'il est expert-comptable*, il doit pouvoir justifier qu'il a exercé pendant cinq années au moins des activités professionnelles impliquant l'acquisition d'une formation suffisante pour l'exercice des activités de conseil fiscal, telles qu'elles sont définies à l'article 38 de la loi;
- *s'il n'est pas expert-comptable*, il doit pouvoir justifier qu'il est porteur d'un diplôme visé à l'article 2 de l'arrêté royal du 22 novembre 1990 relatif aux diplômes des candidats experts-comptables et des candidats conseils fiscaux, tel que modifié la dernière fois par l'arrêté royal du 4 mai 1999 et qu'il a exercé pendant cinq années au moins des activités professionnelles impliquant l'acquisition d'une formation suffisante pour l'exercice des activités de conseil fiscal, telles qu'elles sont définies à l'article 38 de la loi.

Le Conseil supérieur souhaite également attirer l'attention sur un projet d'arrêté royal relatif à l'obtention du titre de conseil fiscal sur la base de l'expérience professionnelle, à propos duquel le Conseil supérieur des Professions économiques et le Conseil d'Etat ont été appelés à émettre des avis. Cette disposition vise à permettre, dans le cadre de dispositions transitoires, aux personnes ayant 15 années d'expérience professionnelle mais ne disposant pas des diplômes requis en application de l'arrêté royal du 4 mai 1999 décrit ci-avant de bénéficier de dispositions transitoires leur permettant d'obtenir le titre de conseil fiscal.

1.1.3.4. Arrêt de la Cour d'Arbitrage de janvier 2001

La Cour d'arbitrage a été saisie en 1999 par différents comptables agréés ou compta-

bles-fiscalistes agréés (agissant à titre personnel) d'un recours en annulation totale ou partielle de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales¹⁴ :

- de l'avis du Conseil de l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux, les comptables agréés et comptables-fiscalistes agréés qui sont candidats à l'obtention du titre de conseil fiscal (en application des mesures transitoires découlant de la reconnaissance du titre de conseil fiscal) doivent renoncer à leur premier titre ;
- les comptables agréés ou comptables-fiscalistes agréés (qui ont introduit un recours en annulation) estiment par contre que la loi du 22 avril 1999 n'exclut pas expressément qu'un comptable agréé doive renoncer à ce titre s'il obtient le titre de conseil fiscal (en application de mesures transitoires énoncées dans la loi du 22 avril 1999).

De l'examen de l'arrêt de la Cour d'Arbitrage du 25 janvier 2001, il ressort les éléments suivants :

- Entre les experts-comptables, d'une part, et les comptables agréés et comptables-fiscalistes agréés, d'autre part, **il existe, de l'avis de la Cour d'Arbitrage, une différence objective** qui justifie raisonnablement que les uns puissent porter en outre le titre de conseil fiscal et que les autres ne le puissent pas.

Cette différence est liée au choix du législateur d'aligner le statut des conseils fiscaux sur celui des experts-comptables et le statut des comptables-fiscalistes agréés sur celui des comptables agréés, à chaque fois avec un Institut et une affiliation propres. Le législateur était conscient que certains effets secondaires éventuels devaient être évités «tels que le dépeuplement des Instituts existants au profit du nouvel Institut ou une appartenance double massive qui complique de manière importante la surveillance déontologique» (*Doc. parl., Chambre (SO 1998-1999), n° 1923/1, p. 3*) (extrait B.2.3.).

La Cour d'Arbitrage précise dès lors qu'«il découle actuellement de l'économie générale de la loi du 22 avril 1999 qu'il n'est plus possible de s'ins-

14. Arrêt n°5/2001 du 25 janvier 2001 de la Cour d'Arbitrage, N° du rôle: 1976, 1798, 1799, 1800, 1801, 1802 et 1805, M.B. du 16 février 2001, pp. 4474-4486.

crire auprès de l'I.P.C.F. sans renoncer au titre d'expert-comptable. En effet, le régime de la loi entreprise serait tout à fait incohérent si, d'une part, l'article 19 de celle-ci devait être interprété en ce sens que les comptables agréés et les comptables-fiscalistes agréés doivent renoncer à leur qualité s'ils veulent s'inscrire auprès de l'Institut des experts-comptables et des conseils fiscaux et si, d'autre part, l'article 48 devait être interprété en ce sens que les experts-comptables pourraient s'inscrire auprès de l'Institut professionnel des comptables et fiscalistes agréés sans devoir renoncer à leur qualité d'expert-comptable.» (extrait B.2.4.)

- Bien qu'il ne soit précisé ni dans la loi du 22 avril 1999 ni dans les travaux préparatoires y afférents que le comptable doit opérer un choix ou que serait autorisée uniquement l'affiliation à un seul Institut, le Conseil des Ministres estime dans son mémoire que (Extrait A.4.3. de l'arrêt de la Cour d'Arbitrage) «cette mesure n'est pas disproportionnée au but visé, à savoir assurer la protection du contribuable. Les comptables-fiscalistes ou même les comptables peuvent en effet continuer à exercer les activités de conseil fiscal. Il leur est seulement interdit de porter le titre de conseil fiscal.»

A ce propos, la Cour d'Arbitrage insiste sur le fait que «la protection du titre de conseil fiscal ne porte pas atteinte à la protection de la profession et du titre de comptable agréé ou de comptable-fiscaliste agréé. Contrairement à ce qui a été fait pour les praticiens d'autres professions économiques indépendantes, il n'est pas accordé aux conseils fiscaux un monopole de leurs activités mais seulement la protection de leur titre. Les comptables agréés et comptables-fiscalistes agréés peuvent, comme les experts-comptables, exercer les activités de conseil fiscal énumérées à l'article 38 de la loi du 22 avril 1999 (l'article 49, dernier tiret, le prévoit d'ailleurs explicitement), sans toutefois pouvoir porter le titre de conseil fiscal ni faire usage d'une appellation susceptible de créer une confusion avec ce titre, de même que les experts-

comptables qui exercent les activités professionnelles de comptable ne peuvent utiliser le titre y afférent de comptable agréé.

Il est vrai que les comptables agréés et comptables-fiscalistes agréés qui, pour le reste, pourraient prétendre à une agrégation en qualité de conseil fiscal ne peuvent cumuler le bénéfice de la protection de ce titre avec leur première qualité, mais le fait est que le législateur a opté pour une intervention par étapes avec le maintien, dans une première phase, de deux Instituts séparés et d'affiliations distinctes.

Il résulte de ce qui précède qu'il n'est pas disproportionné que les dispositions attaquées, dans l'interprétation donnée, empêchent que les comptables agréés et comptables-fiscalistes agréés qui optent pour la qualité de conseil fiscal puissent conserver leur ancienne qualité.» (Extrait B.2.5.).

- Par ces motifs, la Cour rejette¹⁵ dans leur ensemble les recours introduits.

2. Avis du Conseil supérieur

Les représentants du Ministre de l'Economie ont saisi le 10 octobre 2001 le Conseil supérieur des Professions économiques de la problématique de la double appartenance IEC/IPCF.

2.1. Cumul des domaines de spécialisation

Des travaux préparatoires de la loi du 22 avril 1999, il ressort clairement que les professions économiques couvrent trois domaines de spécialisation (la comptabilité, la fiscalité et l'audit) et que, d'une manière générale, chaque membre peut revendiquer le port de titres relatifs soit à une soit à deux de ces domaines de spécialisation.

La loi du 22 avril 1999 exclut toutefois de manière expresse qu'un reviseur d'entreprises (qui possède par essence une spécialisation en audit) puisse porter le titre de conseil fiscal (article 19, alinéa 3). Même si l'on peut regretter que la loi du

15. Seul, dans l'article 58 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales, la référence à l'article 10 de la loi du 1^{er} mars 1976 est annulée (en tant que cette disposition permet de réprimer l'infraction en cause par une peine plus lourde qu'une amende de 1.000 francs).

22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales ne mentionne pas expressément que cette interdiction amène une seconde interdiction (le port simultané du titre de reviseur d'entreprises et de comptable-fiscaliste agréé), l'esprit dans lequel la loi a été rédigée entraîne *de facto* cette deuxième interdiction. Le Conseil supérieur a déjà pris position en ce sens dans un avis adopté le 20 juin 2001 relatif à l'accès à la profession des comptables agréés et des comptables-fiscalistes agréés.

Le Conseil supérieur souhaite cependant rappeler que la loi du 22 avril 1999 n'a créé aucun monopole pour les activités de conseil fiscal. Seuls les titres de «conseil fiscal» et de «comptable-fiscaliste agréé» sont protégés depuis l'entrée en vigueur de la loi du 22 avril 1999. Il en découle «qu'un certain nombre d'autres professions, par exemple les notaires et les avocats, peuvent continuer à dispenser des conseils dans le domaine fiscal, même si les titres de conseil fiscal et de comptable-fiscaliste

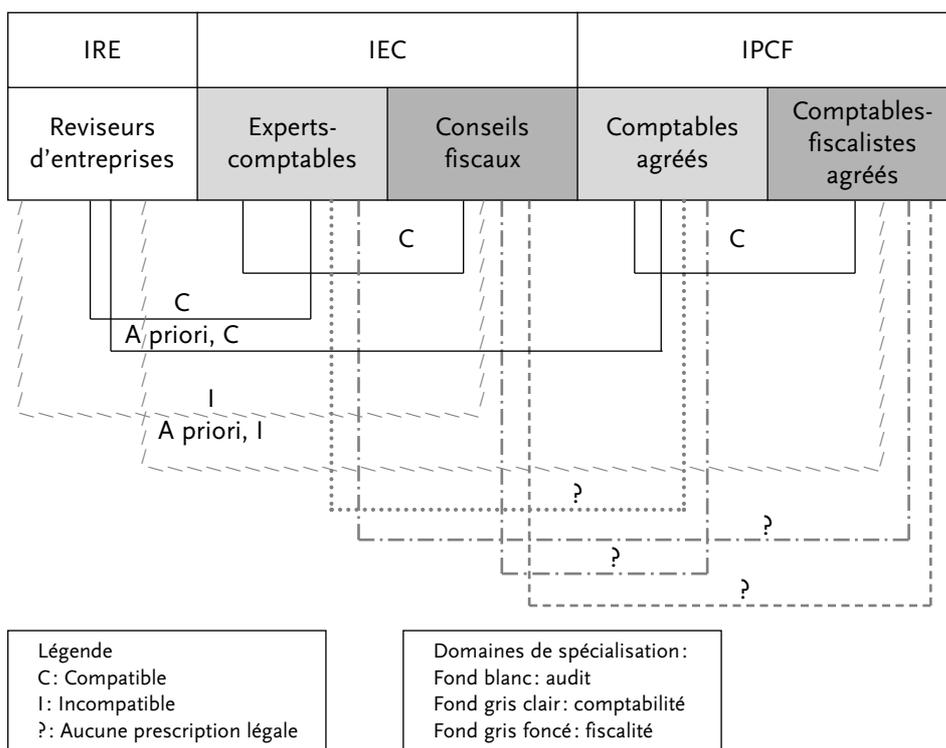
reconnu (nldr il faut lire agréé) sont protégés». (1923/3 p. 3)

De même, le reviseur d'entreprises peut, dans l'état actuel de la législation, exercer des activités fiscales (à l'exclusion de la représentation des entreprises auprès desquelles il accomplit des missions révisorales) dans la mesure où ces activités ne portent pas atteinte à son indépendance¹⁶.

2.2. Double appartenance

Certains professionnels souhaitent porter plusieurs titres de manière à élargir leur champ de compétence. Cette double appartenance permet également d'améliorer la visibilité des domaines de spécialisation de ces professionnels. Le législateur a souhaité dans une certaine mesure clarifier les possibilités en matière de double appartenance.

La situation actuelle en matière de (in)compatibilités quant au port conjoint de titres peut être synthétisée comme suit:



16. Voyez à ce propos:

- Exposé des motifs du projet de loi relatif aux professions comptables et fiscales (*Doc. Parl., Chambre (SO 1998-1999), 1923/1*), commentaires relatifs à l'article 19 du projet de loi relative aux professions comptables et fiscales, p. 11;
- Institut des Reviseurs d'Entreprises, *Rapport annuel 1999*, pp. 30-34.

Les missions liées au port (simultané ou non) de ces différents titres protégés légalement sont explicitées dans l'annexe à cet avis et synthétisées dans cinq graphiques annexés au présent avis. Cet exa-

men a été effectué en tenant compte de l'état actuel de la législation.

*
* *

En ce qui concerne la double appartenance IEC/IPCF, on ne peut, de l'avis du Conseil supérieur, examiner la problématique sans faire de distinction selon que :

- l'examen porte sur les dispositions transitoires, découlant de l'article 60, § 1^{er} de la loi du 22 avril 1999, permettant à quiconque (dont les comptables agréés) de pouvoir obtenir le titre de conseil fiscal dans la mesure où certaines conditions de diplôme et/ou d'expérience sont remplies (couvert par le point 2.2.1.) ou que ;
- l'examen porte sur la situation de la double appartenance d'une manière générale (couvert par le point 2.2.2.).

2.2.1. Dispositions transitoires permettant d'obtenir le titre de conseil fiscal sans passer par la filière classique (examen d'admission, stage de 3 ans et examen d'aptitude)

Les principales modalités des dispositions transitoires permettant d'obtenir le titre de conseil fiscal sans passer par la filière classique (examen d'admission, stage de 3 ans et examen d'aptitude) ont été exposées ci-avant sous le point 1.3.3.3., intitulé «Adoption de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales et de ses arrêtés d'exécution».

Dans son avis, le Conseil supérieur examine successivement la situation dans laquelle le comptable agréé souhaite vouloir porter le titre de conseil fiscal et celle dans laquelle il opte pour le port du titre de comptable-fiscaliste agréé.

2.2.1.1. Situation des comptables agréés ou des comptables-fiscalistes agréés dans le cadre du passage à l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux en tant que Conseil fiscal

Avant d'examiner cet aspect de la problématique, il convient dès à présent de constater que la plupart des membres de l'Institut Professionnel des Comptables et des Fiscalistes agréés, voire tous ses membres, sont susceptibles de vouloir bénéficier des dispositions transitoires permettant à des comptables agréés ou à des comptables-fiscalistes agréés de pouvoir porter le titre de conseil fiscal. Le

Conseil supérieur tient à rappeler qu'un système dont découlerait une double appartenance généralisée aux deux Instituts (l'IEC et l'IPCF) ne respecterait pas l'esprit dans lequel la loi du 22 avril 1999 a été conçue.

A. Responsabilité professionnelle

Dans le cadre d'une question parlementaire relative aux professions économiques posée le 23 mai 2000¹⁷, le Sénateur DE CLIPPELE a interrogé Monsieur Charles PICQUÉ, en sa qualité de Ministre de l'Economie, sur les conséquences de l'incompatibilité décrétée par le Conseil de l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux entre le port du titre de comptable agréé et de conseil fiscal.

En réponse, le Ministre a rappelé que la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales avait eu pour intention d'apporter plus de transparence dans le secteur des professions comptables et fiscales. Cette intention de transparence disparaîtrait, de l'avis du Ministre de l'Economie, dans le cas où un comptable agréé (membre de l'IPCF) pourrait en même temps devenir conseil fiscal (membre de l'IEC) : elle est en effet précisément réalisée en groupant, d'une part, les comptables agréés et les comptables-fiscalistes et, d'autre part, les experts-comptables et les conseils fiscaux.

Le Ministre a également tenu à rappeler que, dans le cadre des mesures transitoires liées à la reconnaissance des titres de «conseil fiscal» et de «comptable-fiscaliste agréé», les praticiens qui passent d'un Institut à un autre dans le cadre des dispositions transitoires découlant de l'article 60 de la loi du 22 avril 1999, ne risquent pas de se trouver pendant un délai dont ils ne sont pas maîtres (entre sa démission de l'Institut qu'il quitte et son accueil formel dans l'Institut qui l'accueille) dans un «vide» sans couverture en assurance responsabilité professionnelle dans la mesure où il n'est d'aucune manière exigé que la renonciation au titre de comptable agréé se fasse avant l'obtention effective de la qualité de conseil fiscal.

17. *Questions et Réponses du Sénat (SO 1999-2000)*, question n°667 du 23 mai 2000 de M. de Clippele, Bulletin 2-20, pp. 937-938.

Il est dès lors évident que le nouveau conseil fiscal ne doit renoncer à son titre de comptable agréé qu'une fois achevée la procédure devant le conseil de l'IEC et qu'après l'exécution des formalités nécessaires à la conclusion d'une nouvelle police en tant que conseil fiscal.

Le Conseil supérieur estime dès lors que le système mis en place par l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux ne fait encourir aucun risque en matière de responsabilité professionnelle aux comptables agréés ou aux comptables-fiscalistes agréés qui souhaiteraient, dans le cadre des différentes dispositions transitoires¹⁸ liées à la reconnaissance des titres de «conseil fiscal» et de «comptable-fiscaliste agréé», passer à l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux.

B. Portée des activités pouvant être effectuées

En ce qui concerne les activités fiscales, le comptable-fiscaliste agréé peut effectuer les mêmes missions que le conseil fiscal dans la mesure où aucun monopole quant aux activités n'a été donné par le législateur en 1999. Seul le port des titres de «conseil fiscal» et de «comptable-fiscaliste agréé» font l'objet d'un monopole depuis l'entrée en vigueur de la loi précitée du 22 avril 1999.

En ce qui concerne les activités en matière comptable, la possibilité d'une double appartenance pourrait présenter un intérêt pour les comptables agréés qui souhaitent, dans le cadre des mesures transitoires adoptées en application de l'article 60, § 1er de la loi du 22 avril 1999, pouvoir porter le titre de conseil fiscal.

En effet, compte tenu de la législation et l'arrêt de la Cour d'arbitrage du 25 janvier 2001¹⁹, la double appartenance (en l'occurrence, le port simultanément des titres de «comptable agréé» et de «conseil fiscal») n'est pas autorisée. Dès lors, le comptable agréé ne pourrait plus effectuer des missions comptables au sens strict (telles que la tenue de la comptabilité) s'il devait décider d'utiliser la procédure autorisée dans le cadre des dispositions transitoires²⁰ permettant d'obtenir le titre de conseil fiscal.

Indépendamment de toute disposition transitoire, il convient cependant de noter qu'il existera une procédure permettant à un conseil fiscal d'obtenir le titre d'expert-comptable (moyennant la réussite d'examens et, le cas échéant, d'un stage) dès que l'arrêté royal en matière d'accès à la profession des experts-comptables et/ou des conseils fiscaux aura été adopté définitivement. De l'avis du Conseil supérieur, deux solutions sont envisageables dans la mesure où le Gouvernement souhaite remédier à cette situation :

- permettre la double appartenance (d'une manière générale ou dans le cas particulier des mesures transitoires) ;
- trouver une solution pour les activités comptables de ces comptables agréés de manière à ce qu'ils puissent obtenir le titre d'expert-comptable, moyennant le respect de certaines conditions (diplôme, expérience professionnelle, etc.). Cette solution peut soit être convenue entre les deux Instituts, après avis du Conseil supérieur des Professions économiques, soit être imposée par le Gouvernement via arrêté royal, après avis du Conseil supérieur des Professions économiques.

Le Conseil supérieur tient cependant à rappeler que le comptable agréé qui opte pour le port du titre de comptable-fiscaliste agréé peut exercer les mêmes activités en matière fiscale que s'il avait opté pour le titre de conseil fiscal²¹. Le Conseil supérieur des Professions économiques estime qu'il serait peu judicieux d'arriver à une situation de «double appartenance» généralisée dans le cadre des mesures transitoires, sous peine d'enlever l'intérêt à court terme de porter le titre de comptable-fiscaliste agréé et de modifier fondamentalement l'objectif poursuivi par le législateur dans le cadre de l'adoption de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales.

2.2.1.2. Situation des comptables agréés décidant de ne pas passer à l'IEC

A. Portée des activités pouvant être effectuées

La loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales ne pré-

18. Deux dispositions transitoires ont, à ce jour, été examinées par le Conseil supérieur des Professions économiques:

- Arrêté royal du 4 mai 1999 relatif à l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux, M.B. du 29 juin 1999, 2ème édition;
- Avant-projet d'arrêté royal relatif à l'obtention du titre de conseil fiscal sur la base de l'expérience professionnelle (à propos duquel le Conseil supérieur des Professions économiques a été appelé à émettre un avis le 17 mai 2001).

19. Arrêt n°5/2001 du 25 janvier 2001 de la Cour d'Arbitrage, Nos du rôle: 1976, 1798, 1799, 1800, 1801, 1802 et 1805, M.B. du 16 février 2001, pp. 4474-4486.

20. En effet, cette disposition transitoire ne prévoit pas la possibilité pour les comptables agréés de pouvoir par ailleurs porter *d'office* le titre d'«expert-comptable».

21. Voir à ce propos, l'annexe au présent avis.

voit aucune incompatibilité entre le port du titre de «comptable agréé» et de «conseil fiscal». Il convient cependant de constater qu'un professionnel portant les titres de comptable agréé et de comptable-fiscaliste agréé peut exercer exactement les mêmes missions que le professionnel qui porterait les titres de comptable agréé et de conseil fiscal.

En effet, la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales se limite à créer un monopole quant au port du titre de «conseil fiscal». Aucun monopole n'a par contre été fixé quant aux missions dont pourraient être chargés les seuls conseils fiscaux.

Le comptable agréé n'a dès lors pas d'intérêt particulier à obtenir le titre de conseil fiscal dans la mesure où la majorité de ses activités sont de nature comptable. Par contre, dans la mesure où une grande partie de ses activités sont purement fiscales, le comptable agréé pourrait, dans la mesure où il s'est toujours présenté comme conseil fiscal par le passé, souhaiter maintenir ce titre et souhaiter être inscrit au tableau de l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux (voir à ce propos le point 2.2.1.1. ci-avant).

B. Titres pouvant être portés par le comptable agréé ou par le comptable-fiscaliste agréé

Dans la mesure où un comptable agréé ou un comptable-fiscaliste agréé souhaite porter le titre de conseil fiscal (en dehors des dispositions transitoires adoptées en application de l'article 60 de la loi du 22 avril 1999), il doit passer par la procédure complète (examen d'entrée, stage de 3 ans et examen d'aptitude).

Le seul avantage dont pourrait éventuellement bénéficier un comptable agréé ou un comptable-fiscaliste agréé consiste en une réduction du stage décidée par le Conseil de l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux, dans les limites définies par les dispositions du Chapitre VI (article 22 à 30) de l'arrêté royal du 20 avril 1990 relatif au stage des candidats-experts-comptables²².

Le Conseil supérieur constate que, dans l'état actuel de la situation, il n'existe pas de système de passerelle permettant aux comptables(-fiscalistes) agréés de passer sur le tableau de l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux déjà évoqué à différentes reprises par les deux Instituts concernés²³.

2.2.2. Examen de la problématique de la double appartenance dans son contexte général

La reconnaissance des professionnels faisant partie de ce qui est communément appelé «les professions économiques» a été échelonnée dans le temps :

- la loi du 22 juillet 1953 protège le titre de «reviseur d'entreprises» ;
- la loi du 21 février 1985 a protégé le titre de «expert-comptable» ;
- la loi du 19 mai 1992 a protégé le titre de «comptable agréé» ;
- la loi du 22 avril 1999 a abrogé les lois du 21 février 1985 et du 19 mai 1992 et protège désormais les titres de «expert-comptable», de «conseil fiscal», de «comptable agréé» et de «comptable-fiscaliste agréé».

L'adoption de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales a fait l'objet d'une concertation préalable entre les trois Instituts de manière à répondre aux besoins de ce secteur. Il en est résulté que la loi du 22 avril 1999 a rattaché les «conseils fiscaux» à l'IEC et les «comptables-fiscalistes agréés» à l'IPC.

Compte tenu des liens historiquement affirmés dans l'ordre juridique belge entre le droit comptable et le droit fiscal, le Conseil supérieur estime qu'il aurait été peu judicieux de créer un quatrième Institut regroupant les spécialistes en matière fiscale sous peine de voir tous les experts-comptables et les comptables agréés dans l'obligation de choisir entre deux Instituts ou d'appartenir à deux organisations professionnelles (double appartenance systématique).

En ce qui concerne plus spécifiquement la double appartenance IEC/IPCF, le Conseil supérieur constate cependant

22. Des dispositions analogues sont proposées dans le Chapitre V de l'avant-projet d'arrêté royal relatif à l'examen d'admission, au stage et à l'examen d'aptitude d'expert-comptable et/ou de conseil fiscal soumis pour avis du Conseil supérieur des Professions économiques.

23. Voyez à ce propos l'arrêt n°5/2001 du 25 janvier 2001 de la Cour d'Arbitrage, M.B. du 16 février 2001.

que l'argument avancé en 1994 par le Conseil de l'Institut des Experts-Comptables, à savoir que les membres de l'Institut Professionnel des Comptables ne sont pas soumis à des règles déontologiques, n'a plus de fondement. En effet, l'arrêté royal du 23 décembre 1997 portant approbation du Code de déontologie de l'Institut Professionnel des Comptables²⁴ définit en son article 21 les activités qui doivent être considérées comme incompatibles avec le statut du comptable agréé.

Le Conseil supérieur constate par ailleurs que tant l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux que l'Institut Professionnel des Comptables et Fiscalistes agréés sont en train de mettre en place les dispositifs d'accès à la profession de leurs membres et que les dispositions en matière de déontologie et de surveillance doivent encore être revues à la suite de l'intégration soit des conseils fiscaux, soit des comptables-fiscalistes agréés dans leur Instituts.

Le Conseil supérieur tient également à rappeler que dans la mesure où la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales ne précise pas s'il doit y avoir ou non incompatibilité entre le port du (des) titre(s) de «expert-comptable» et/ou de «conseil fiscal» et celui (ou ceux) de «comptable agréé» ou de «comptable-fiscaliste agréé», il appartient aux Instituts concernés de déterminer, compte tenu des règles déontologiques auxquelles ils sont soumis, dans quelle mesure il y a ou non incompatibilité.

Le Conseil supérieur des Professions économiques estime cependant qu'il serait peu judicieux d'arriver à une situation de «double appartenance» généralisée, auquel cas il conviendrait, dans une perspective de visibilité des composantes des professions économiques, de fusionner les deux Instituts concernés, à savoir l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux et l'Institut Professionnel des Comptables et des Fiscalistes agréés.

En conclusion, le Conseil supérieur estime qu'il ne serait pas judicieux de revoir les fondements sous-jacents à l'élaboration de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales dans la mesure où aucun élément nouveau n'est intervenu dans les conditions d'accès ou en ce qui concerne les missions confiées aux différentes composantes de ces professions économiques.

Dans la mesure où il existerait cependant une volonté politique de revoir à court terme la structure des professions économiques (et leurs interconnexions), le Conseil supérieur se permet de mettre en exergue l'intérêt de mener un premier débat au sein du Comité Inter-Instituts, avec l'appui du Conseil supérieur des Professions économiques.

En effet, l'examen de l'opportunité ou du bien-fondé d'un système de double appartenance est indissociable de problèmes en matière de déontologie, de surveillance, de paiement de cotisations, ...

Le Conseil supérieur des Professions économiques souligne par voie de conséquence que, dans cette éventualité, il serait utile que le Comité Inter-Instituts, créé par l'article 53 de la loi précitée du 22 avril 1999, puisse jouer un rôle majeur pour jeter les bases d'un rapprochement entre les Instituts par la mise en place, par exemple de systèmes de passerelles entre les Instituts ou d'une politique commune en matière de double appartenance.

En ce qui concerne la mise en place de systèmes de passerelles, il convient de noter que, le 30 mars 1998, un accord a été signé entre l'Institut des Experts-Comptables et l'Institut des Reviseurs d'Entreprises. Bien que la mise en place d'un tel système de passerelles entre l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux et l'Institut Professionnel des Comptables et Fiscalistes agréés ait été évoqué dans le courant de l'année 2000, aucun accord n'a été signé à ce jour entre ces deux Instituts. Un tel système de passerelles pourrait également contribuer à résoudre le problème soulevé en matière de double appartenance.

24. Arrêté royal publié dans le M.B. du 29 janvier 1998 (err. M. B. du 12 juin 1998).

Annexe

Port de titre(s) et activités des différentes professions économiques

Les professions économiques sont composées de réviseurs d'entreprises (titre reconnu légalement depuis 1953), d'experts-comptables (titre reconnu légalement depuis 1985), de comptables agréés (titre reconnu légalement depuis 1991) et de conseils fiscaux et comptables-fiscalistes agréés (titres reconnus légalement depuis 1999).

Outre une description des activités de ces professions économiques, cette annexe a pour objectif d'examiner la portée des missions pouvant être effectuées par les professionnels en fonction du (ou des) titre(s) qu'ils portent.

Cet examen a été effectué sur la base de la législation et de la jurisprudence actuelle.

A. Description des activités des professions économiques

1. Activités des réviseurs d'entreprises

La fonction de réviseur d'entreprises consiste²⁵, à titre principal, à exécuter toutes missions dont l'accomplissement est réservé par la loi ou en vertu de celle-ci aux réviseurs d'entreprises et d'une façon générale, toutes missions de révision d'états comptables d'entreprises, effectuées en exécution de la loi ou en vertu de celle-ci.

Dans le cadre de la mission de contrôle légal des comptes, le réviseur d'entreprises porte le titre de «commissaire» (article 142 du Code des sociétés)²⁶.

Outre le contrôle légal des comptes, le réviseur d'entreprises a été chargé d'un certain nombre de missions légales, qu'il doit exécuter dans l'intérêt général. Certaines de ces missions sont reprises dans le Code des sociétés (on citera, à titre d'illustrations, les apports en nature, les fusions et scissions, les transformations de forme

juridique des sociétés). D'autres sont reprises dans des dispositions légales ou réglementaires²⁷ particulières.

- Dans l'état des dispositions légales et réglementaires en vigueur, les réviseurs d'entreprises peuvent également effectuer diverses missions contractuelles pour autant que ces missions ne portent pas atteintes aux principes déontologiques auxquels sont soumis ces professionnels.
- Les réviseurs d'entreprises peuvent effectuer toutes les missions conférées aux experts-comptables. Il importe cependant de relever que, compte tenu des principes déontologiques en matière d'indépendance auxquels sont soumis les réviseurs d'entreprises, ces missions ne peuvent pas nécessairement être effectuées dans les sociétés dans lesquelles ils sont chargés du contrôle légal des comptes.
- En ce qui concerne les activités réservées aux *experts-comptables externes*, les missions suivantes peuvent néanmoins également être effectuées par les réviseurs d'entreprises²⁸:
 - la vérification et le redressement de tous documents comptables;
 - l'expertise, tant privée que judiciaire, dans le domaine de l'organisation comptable des entreprises ainsi que l'analyse par les procédés de la technique comptable de la situation et du fonctionnement des entreprises au point de vue de leur crédit, de leur rendement et de leurs risques;
 - les missions autres que celles visées au 1° à 5° de l'article 34 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales (voir ci-après) et dont l'accomplissement lui est réservé par la loi ou en vertu de la loi.
- Les réviseurs d'entreprises, bien que ne pouvant pas porter le titre de

25. Article 3 de la loi du 22 juillet 1953 créant l'Institut des Réviseurs d'Entreprises.

26. Le contrôle légal des comptes ne peut être effectué que par le réviseur d'entreprises. On notera cependant que lorsqu'aucun commissaire ne doit être nommé, l'article 166 du Code des sociétés confère des pouvoirs aux associés de la société, en l'occurrence des pouvoirs d'investigation et de contrôle conférés dans les autres sociétés au commissaire. Tout associé peut se faire représenter par un expert-comptable. Cette mission diffère cependant de la mission de contrôle légal des comptes dans la mesure où aucune attestation des comptes ne sera remise que ce soit aux actionnaires (en vue de l'assemblée générale annuelle visant à approuver les comptes annuels) ou que ce soit aux tiers. La mission de l'expert-comptable est effectuée pour l'associé qui a demandé à être représenté par cet expert-comptable.

27. Les principales missions confiées par le législateur ou par le Roi aux réviseurs d'entreprises sont reprises dans l'annexe au rapport annuel de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises 2000, pp. 7-16.

28. Lecture combinée des articles 34 et 37 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales.

«conseil fiscal» ou de «comptable-fiscaliste agréé», peuvent cependant effectuer des prestations en matière fiscale pour autant que celles-ci ne portent pas atteinte à leur indépendance. Aucun monopole n'a en effet été accordé aux «conseils fiscaux» ou aux «comptables-fiscalistes agréés». Ce n'est en effet que le port de ces deux titres qui a protégé.

Il convient cependant de remarquer qu'en ce qui concerne les activités des conseils fiscaux, les personnes ayant la qualité de réviseur d'entreprises ne peuvent exercer les activités visées à l'article 38, 3° (représentation du contribuable), que pour les entreprises auprès desquelles elles n'accomplissent pas de missions révisorales²⁹.

- Enfin, les réviseurs d'entreprises ainsi que les réviseurs d'entreprises stagiaires peuvent exercer les activités professionnelles de comptable sans être inscrits au tableau des titulaires de la profession ou sur la liste des stagiaires. S'ils font usage de cette faculté, ils ne sont pas autorisés à porter le titre de «comptable agréé» ou de «comptable stagiaire»³⁰.

29. Article 19 *in fine* de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales.

30. Conformément aux dispositions de l'article 48 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales.

31. Article 34 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales.

32. A l'instar des réviseurs d'entreprises, les experts-comptables (en l'occurrence externes) peuvent effectuer les missions conférées aux conseils fiscaux (sans pour autant devoir porter le titre). La seule restriction énoncée dans la loi du 22 avril 1999 consiste dans le fait qu'ils ne peuvent cependant pas représenter des contribuables dans la mesure où ils accomplissent des missions qui leur sont réservées par une loi ou en vertu d'une loi (à l'exception des missions visées sous l'article 34, 1° à 5° de la loi du 22 avril 1999) (on citera, à titre d'illustrations, les fusions ou scissions ou encore le changement de la forme juridique d'une société) ou qu'ils accomplissent une des missions visées à l'article 166 du Code des sociétés.

33. Article 37 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales.

2. Activités des experts-comptables

Les activités d'*expert-comptable* consistent³¹ à exécuter dans les entreprises privées, les organismes publics ou pour compte de toute personne ou de tout organisme intéressé, les missions suivantes :

- 1° la vérification et le redressement de tous documents comptables;
- 2° l'expertise, tant privée que judiciaire, dans le domaine de l'organisation comptable des entreprises ainsi que l'analyse par les procédés de la technique comptable de la situation et du fonctionnement des entreprises au point de vue de leur crédit, de leur rendement et de leurs risques;
- 3° l'organisation des services comptables et administratifs des entreprises et les activités de conseil en matière d'organisation comptable et administrative des entreprises;

4° les activités d'organisation et de tenue de la comptabilité de tiers;

5° les activités³² visées à l'article 38 (activités des conseils fiscaux). Seules les activités des conseils fiscaux visées à l'article 38, 3° (représentation du contribuable) ne peuvent être effectuées par un expert-comptable pour les entreprises auprès desquelles il accomplit des missions visées au 6° (autres missions légales et réglementaires - voir ci-après) et à l'article 37, alinéa 1^{er}, 2° (missions visées à l'article 166 du Code des sociétés);

6° les missions autres que celles visées au 1° à 5° de l'article 34 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales (voir ci-avant) et dont l'accomplissement lui est réservé par la loi ou en vertu de la loi.

- En outre, les *experts-comptables externes* sont seuls habilités à exercer habituellement ou à offrir d'exercer³³ :

1° les activités visées à l'article 34, 1°, 2° et 6°, à savoir :

- la vérification et le redressement de tous documents comptables;
- l'expertise, tant privée que judiciaire, dans le domaine de l'organisation comptable des entreprises ainsi que l'analyse par les procédés de la technique comptable de la situation et du fonctionnement des entreprises au point de vue de leur crédit, de leur rendement et de leurs risques;
- les missions autres que celles visées au 1° à 5° de l'article 34 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales (voir ci-avant) et dont l'accomplissement lui est réservé par la loi ou en vertu de la loi.

2° les missions visées à l'article 166 du Code des sociétés.

«*Au cas où aucun commissaire n'est nommé, chaque associé a, nonobstant toute stipulation contraire des statuts, individuellement les pouvoirs d'investigation et de contrôle des commissaires. Il peut se faire représenter par un expert-comptable.*» (article 166 Code soc.)

Le 1° ne s'applique toutefois pas :

- 1° aux membres de l'Institut des réviseurs d'entreprises;

- 2° aux activités visées à l'article 34, 1° et 2° (à savoir, la vérification et le redressement de tous documents comptables, d'une part, et l'expertise, tant privée que judiciaire, dans le domaine de l'organisation comptable des entreprises ainsi que l'analyse par les procédés de la technique comptable de la situation et du fonctionnement des entreprises au point de vue de leur crédit, de leur rendement et de leurs risques, d'autre part), exercées dans les liens de subordination d'un contrat de travail ou en vertu d'une fonction rémunérée par les pouvoirs publics qui ne conduisent pas à une attestation ou à un rapport d'expertise destinés à être remis à des tiers.
- Les experts-comptables peuvent également effectuer diverses missions contractuelles pour autant que ces missions ne portent pas atteintes aux principes déontologiques auxquels sont soumis ces professionnels.
 - Les *experts-comptables* ainsi que les *experts-comptables stagiaires* peuvent exercer les activités professionnelles de comptable sans être inscrits au tableau des titulaires de la profession ou sur la liste des stagiaires. S'ils font usage de cette faculté, ils ne sont pas autorisés à porter le titre de «comptable agréé» ou de «comptable stagiaire»³⁴.

3. Activités des conseils fiscaux

- Les activités de conseil fiscal consistent à³⁵ :
 1. donner des avis se rapportant à toutes matières fiscales;
 2. assister les contribuables dans l'accomplissement de leurs obligations fiscales;
 3. représenter les contribuables.

Il convient cependant de souligner que le monopole conféré par la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales se limite au port du titre. Aucun monopole quant aux activités pouvant être effectuées par les conseils fiscaux ne figure dès lors dans ladite loi du 22 avril 1999.

- Les conseils fiscaux peuvent également effectuer diverses missions

contractuelles pour autant que ces missions ne portent pas atteintes aux principes déontologiques auxquels sont soumis ces professionnels.

4. Activités des comptables agréés

- Exerce l'activité professionnelle de «comptable» celui qui, d'une manière habituelle et indépendante et pour le compte de tiers, réalise³⁶ :
 - l'organisation des services comptables et le conseil en ces matières;
 - l'ouverture, la tenue, la centralisation et la clôture des écritures comptables propres à l'établissement des comptes;
 - la détermination des résultats et la rédaction des comptes annuels dans la forme requise par les dispositions légales en la matière
 - les activités visées à l'article 38 de la loi du 22 avril 1999 (activités des conseils fiscaux), à savoir :
 1. donner des avis se rapportant à toutes matières fiscales;
 2. assister les contribuables dans l'accomplissement de leurs obligations fiscales;
 3. représenter les contribuables.
- Les comptables agréés peuvent également effectuer diverses missions contractuelles pour autant que ces missions ne portent pas atteintes aux principes déontologiques auxquels sont soumis ces professionnels.

5. Activités des comptables-fiscalistes agréés

- Aucune description des activités des comptables-fiscalistes agréés n'est reprise dans la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales. Dans la mesure où les activités du comptable agréé, décrites sous l'article 49 de ladite loi, comprennent toutes les activités conférées aux conseils fiscaux en application de la loi du 22 avril 1999, on peut en déduire que *de facto les comptables-fiscalistes agréés peuvent effectuer exactement les mêmes missions que les comptables agréés.*

34. Conformément aux dispositions de l'article 48 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales.

35. Article 38 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales.

36. Article 49 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales.

Toutes les activités pouvant être effectuées par les conseils fiscaux peuvent dès lors être effectués par les comptables-fiscalistes agréés. Ces derniers peuvent en outre effectuer toutes les missions du comptable agréé dans la mesure où la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales impose à tout comptable-fiscaliste agréé d'être par ailleurs comptable agréé.

B. Portée des missions pouvant être effectuées par les professionnels en fonction du (ou des) titre(s) qu'ils portent

Les graphiques qui suivent envisagent les titres pouvant être portés et les missions pouvant être effectuées corrélativement pour chacune des composantes des professions économiques: les réviseurs d'entreprises (graphique 1), les experts-comptables (graphique 2), les conseils fiscaux (graphique 3), les comptables agréés (graphique 4) et les comptables-fiscalistes agréés (graphique 5).

Missions et titre(s)

Le point A. ci-avant reprend notamment les extraits de textes légaux actuels définissant les missions pouvant être effectuées par chacune des composantes des professions économiques. D'une manière synthétique, il convient de relever que les professions économiques sont composées des *cinq catégories de professionnels* (les réviseurs d'entreprises, les experts-comptables, les conseils fiscaux, les comptables agréés et les comptables-fiscalistes agréés) et que ces 5 catégories de professionnels couvrent *trois domaines de spécialisation*: l'audit, la comptabilité et la fiscalité.

Chaque professionnel peut se spécialiser dans un, deux ou trois de ces domaines de spécialisation mais ne peut porter tous les titres.

Des travaux préparatoires de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales³⁷, il ressort en effet qu'un professionnel peut porter des titres relatifs à un ou à deux de ces trois domaines de spécialisation. Une seule

incompatibilité est énoncée dans les textes légaux (être en même temps réviseur d'entreprises et conseil fiscal) pour des « raisons évidentes d'indépendance [des réviseurs d'entreprises] dans l'intérêt de la vie sociale »³⁸. Cela ne signifie pas pour autant que les réviseurs d'entreprises ne peuvent pas effectuer, à titre accessoire, des missions en matière fiscale. La loi du 22 avril 1999 limite l'interdiction au seul port des titres de réviseur d'entreprises et de conseil fiscal.

Déontologie

Lorsqu'un professionnel porte plusieurs titres, il est soumis aux règles déontologiques des différentes professions. Dans ce cas, il convient de se référer aux règles déontologiques les plus contraignantes, tout en tenant compte d'éventuelles contraintes spécifiques aux autres professions.

Les règles déontologiques des professions économiques sont largement concordantes. Il convient cependant de relever que les règles déontologiques applicables aux réviseurs d'entreprises sont plus contraignantes que celles applicables aux experts-comptables (externes) et aux conseils fiscaux (externes) ou que celles applicables aux comptables agréés et aux comptables-fiscalistes agréés dans la mesure où les réviseurs d'entreprises effectuent la plupart de leurs missions dans l'intérêt général et non pour compte d'une personne (physique ou morale) ou d'un groupe de personnes déterminé(e).

Lorsqu'un professionnel porte plusieurs titres, le fait qu'il devra tenir compte des règles déontologiques applicables à chacune des professions, dans le cadre de l'acceptation et de la réalisation de ses différentes missions, sera rappelé à l'aide d'une astérisque (*).

Structure des tableaux repris ci-après

Pour chaque catégorie de professionnel, il convient d'examiner les missions qu'il peut effectuer, selon qu'il possède un (ou plusieurs) titre(s) reconnus légale-

37. Lecture conjointe des pages 3 et 11 de l'exposé des motifs du projet de loi relatif aux professions comptables et fiscales du 13 janvier 1999 (Doc. Parl., Chambre (SO 1998-1999), 1923/1 et 1924/1, p. 3).

38. L'exposé des motifs du projet de loi relatif aux professions comptables et fiscales du 13 janvier 1999 (Doc. Parl., Chambre (SO 1998-1999), 1923/1 et 1924/1, p. 3) précise que « Pour des raisons évidentes d'indépendance dans l'intérêt de la vie sociale, un réviseur d'entreprises ne peut pas porter le titre de conseil fiscal ».

ment relatifs à une ou à deux composantes des professions économiques.

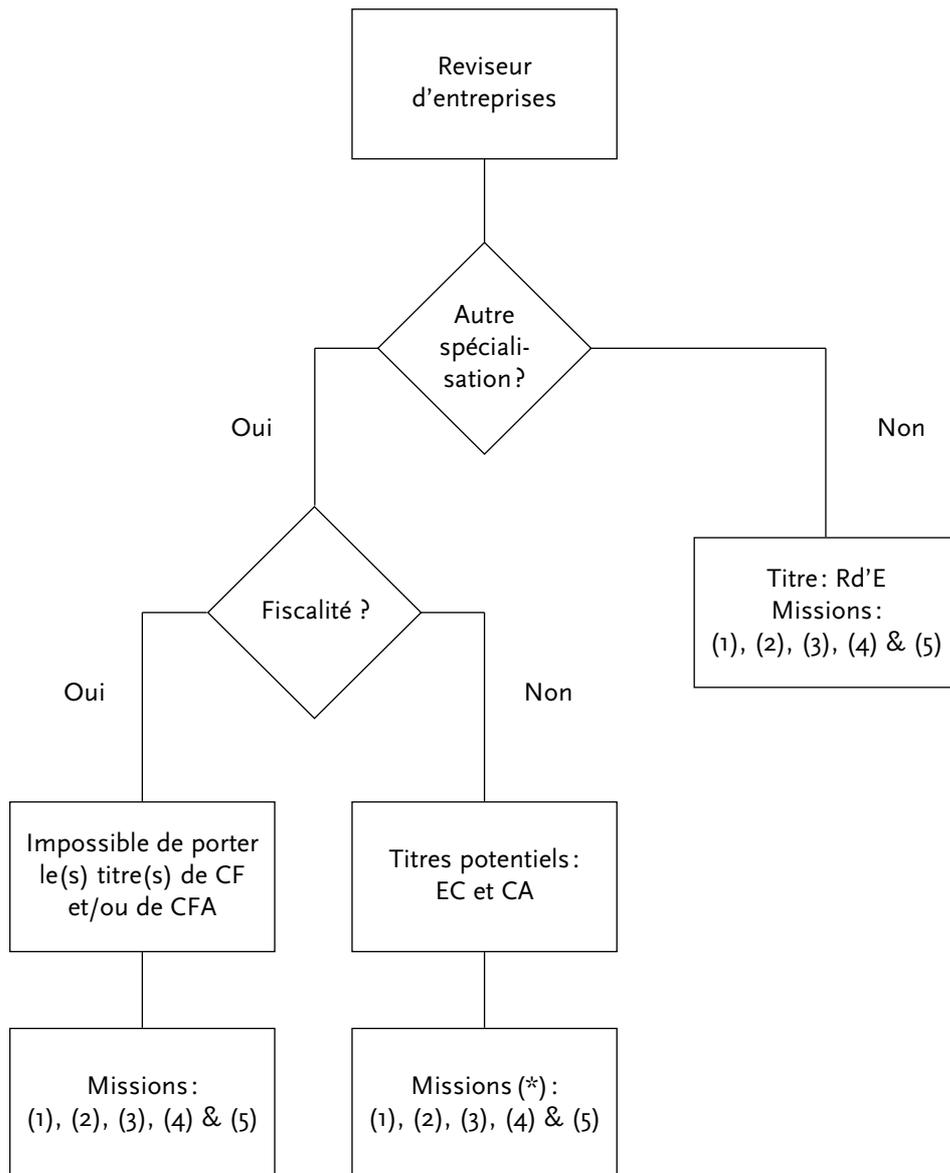
Même si un professionnel effectue des missions dans les trois domaines de spécialisation (audit, comptabilité et fis-

calité) il ne peut, conformément aux dispositions contenues dans la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales, porter que des titres relatifs à maximum deux de ces domaines de spécialisation.

**CONSEIL SUPERIEUR
DES PROFESSIONS
ECONOMIQUES**

North Gate III - 5^{ème} étage
16 Bld Roi Albert II - 1000 Bruxelles
Tél. 02/206.48.71 Fax 02/201.66.19
E-mail : CSPEHREB@skynet.be

Graphique 1



Légendes

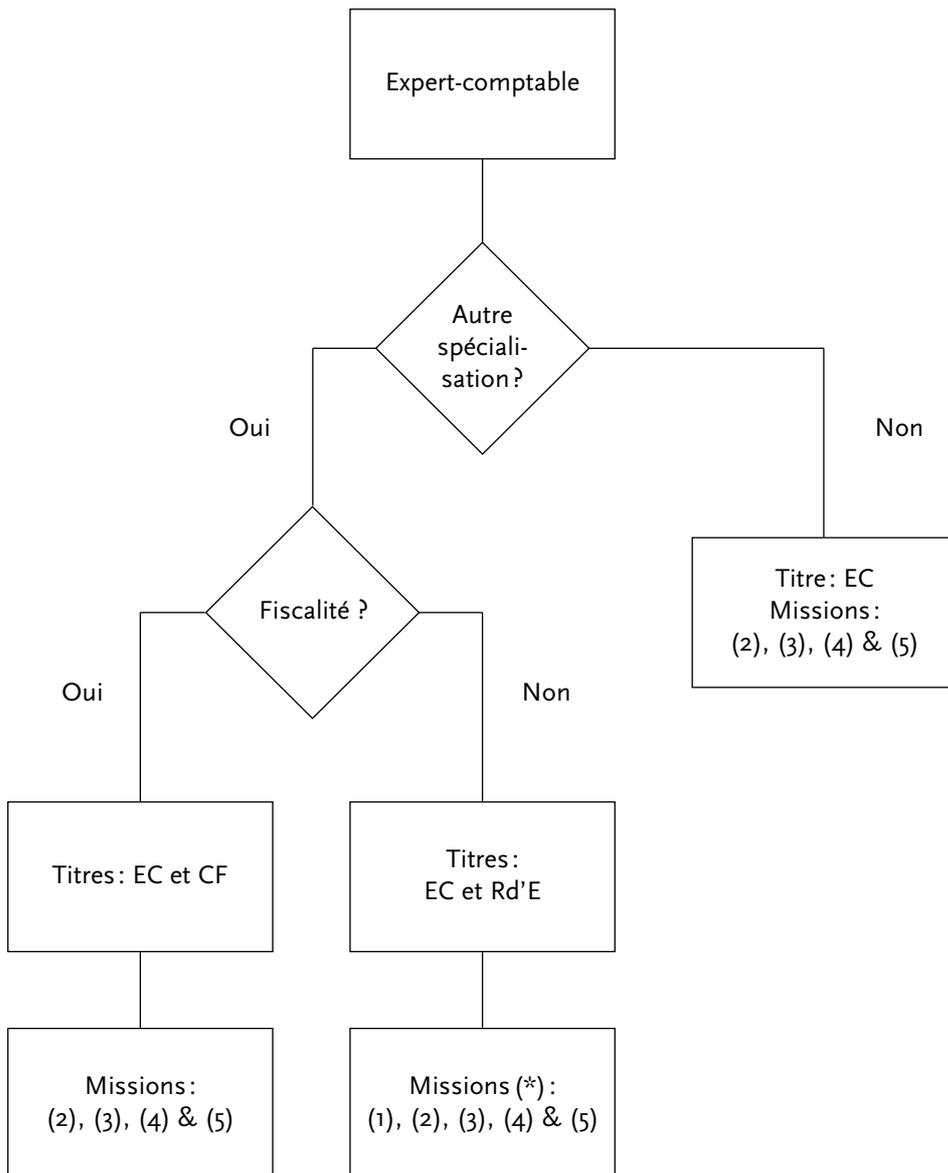
Titres
Rd'E: reviseur d'entreprises
EC: expert-comptable
CF: conseil fiscal
CA: comptable agréé
CFA: comptable-fiscaliste agréé

Missions (voir ci-avant, point A.)
(1): activités reviseurs d'entreprises
(2): activités des experts-comptables
(3): activités des conseils fiscaux
(4): activités des comptables agréés
(5): activités des comptables-fiscalistes agréés
*: dans le respect des règles déontologiques
des professions concernées

**CONSEIL SUPERIEUR
DES PROFESSIONS
ECONOMIQUES**

North Gate III - 5^{ème} étage
16 Bld Roi Albert II - 1000 Bruxelles
Tél. 02/206.48.71 Fax 02/201.66.19
E-mail : CSPEHREB@skynet.be

Graphique 2



Légendes

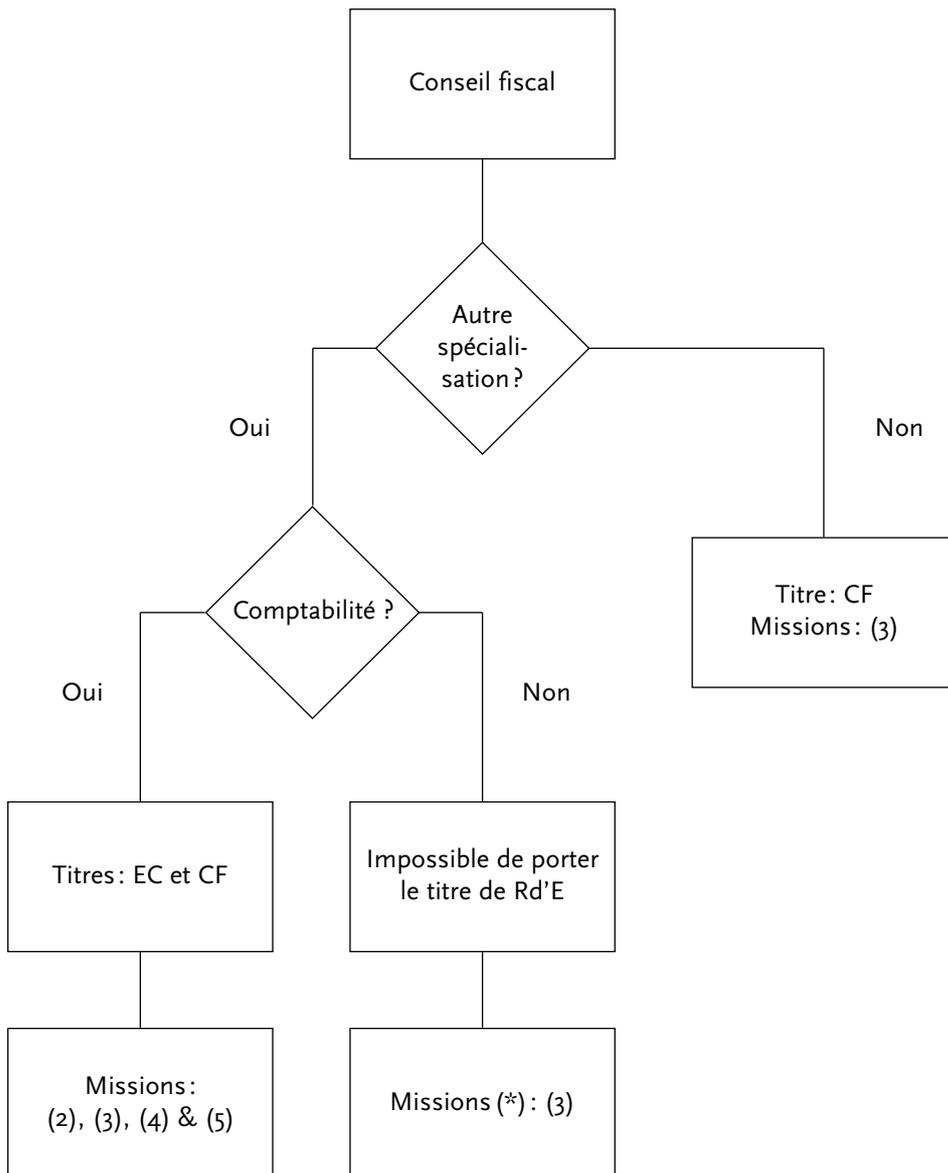
Titres
Rd'E: reviseur d'entreprises
EC: expert-comptable
CF: conseil fiscal
CA: comptable agréé
CFA: comptable-fiscaliste agréé

Missions (voir ci-avant, point A.)
(1): activités reviseurs d'entreprises
(2): activités des experts-comptables
(3): activités des conseils fiscaux
(4): activités des comptables agréés
(5): activités des comptables-fiscalistes agréés
*: dans le respect des règles déontologiques des professions concernées

**CONSEIL SUPERIEUR
DES PROFESSIONS
ECONOMIQUES**

North Gate III - 5^{ème} étage
16 Bld Roi Albert II - 1000 Bruxelles
Tél. 02/206.48.71 Fax 02/201.66.19
E-mail : CSPEHREB@skynet.be

Graphique 3



Légendes

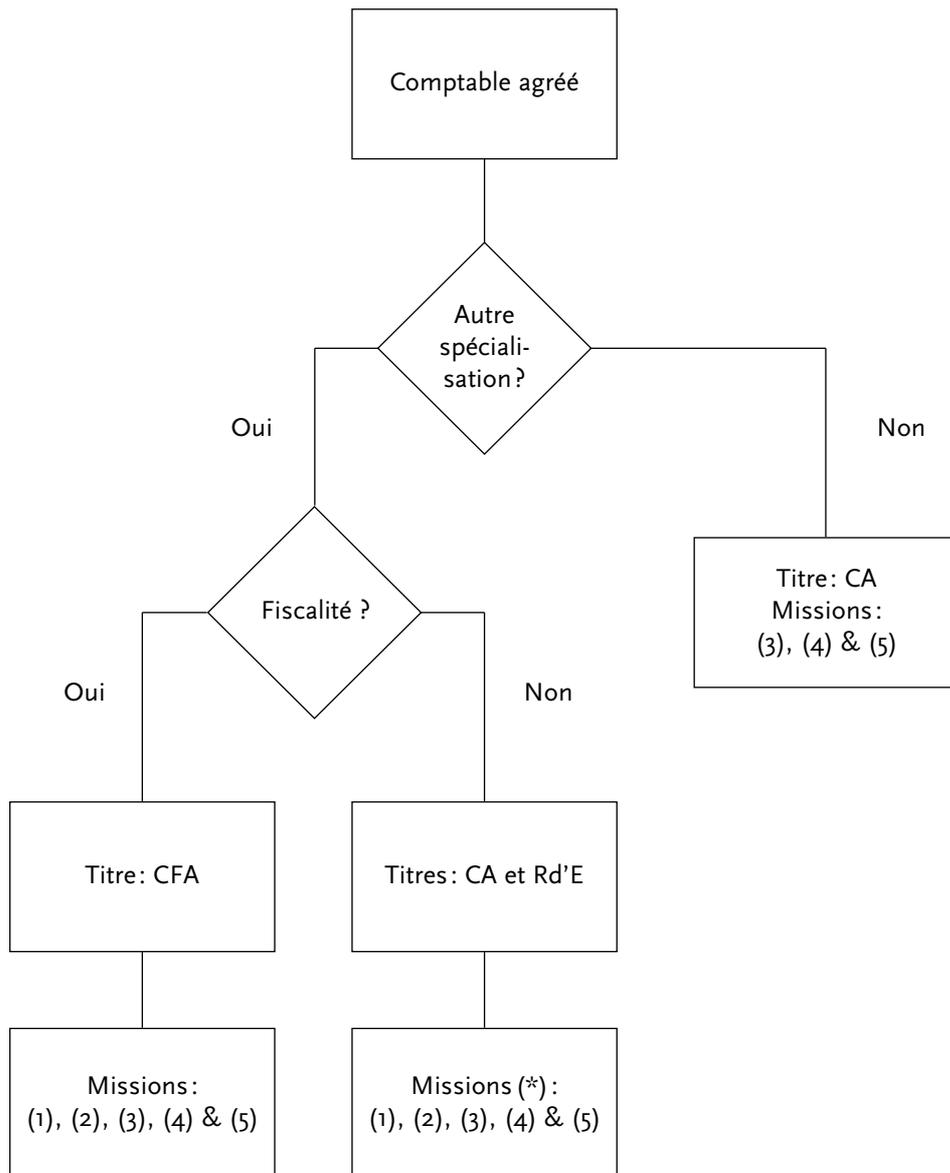
Titres
Rd'E: réviseur d'entreprises
EC: expert-comptable
CF: conseil fiscal
CA: comptable agréé
CFA: comptable-fiscaliste agréé

Missions (voir ci-avant, point A.)
(1): activités réviseurs d'entreprises
(2): activités des experts-comptables
(3): activités des conseils fiscaux
(4): activités des comptables agréés
(5): activités des comptables-fiscalistes agréés
*: dans le respect des règles déontologiques
des professions concernées

**CONSEIL SUPERIEUR
DES PROFESSIONS
ECONOMIQUES**

North Gate III - 5^{ème} étage
16 Bld Roi Albert II - 1000 Bruxelles
Tél. 02/206.48.71 Fax 02/201.66.19
E-mail : CSPEHREB@skynet.be

Graphique 4



Légendes

Titres
Rd'E: reviseur d'entreprises
EC: expert-comptable
CF: conseil fiscal
CA: comptable agréé
CFA: comptable-fiscaliste agréé

Missions (voir ci-avant, point A.)
(1): activités reviseurs d'entreprises
(2): activités des experts-comptables
(3): activités des conseils fiscaux
(4): activités des comptables agréés
(5): activités des comptables-fiscalistes agréés
*: dans le respect des règles déontologiques des professions concernées