

Rapport annuel

RAPPORT ANNUEL 2008

CSPE – Conseil supérieur des Professions économiques

Conseil supérieur des Professions économiques

North Gate III - 6^e étage - Boulevard du Roi Albert II, 16 - 1000 Bruxelles

TEL. 32 (0)2 277 64 11 - FAX 32 (0)2 201 66 19 - E-MAIL cspehreb@skynet.be - WEBSITE www.cspe-hreb.be

Le Conseil supérieur des Professions économiques tient à remercier
le SPF Economie, P.M.E., Classes moyennes et Energie pour la collaboration.

Composition¹ du Conseil supérieur des Professions économiques² (2006 – 2012)

Président:



M. Jean-Paul SERVAIS

Membres:



Mme Ann JORISSEN



M. Philippe LAMBRECHT



Mme Cindy LAUREYS



M. Pierre-Armand MICHEL



M. Jean-Luc STRUYF



Mme Bergie VAN DEN BOSSCHE

Conseillers scientifiques du Conseil supérieur



Mme Catherine DENDAUW



Mme Veerle VAN DE WALLE

¹ Situation au 31 décembre 2008

² Arrêté royal du 23 novembre 2006 portant nomination des membres du Conseil supérieur des professions économiques (*Moniteur belge* du 30 novembre 2006, 2^e Édition), tel que modifié par l'arrêté royal du 21 avril 2007 (*Moniteur belge* du 30 mai 2007, 2^e Édition)

Avant-propos

2008 a été, sous différents aspects, une année importante pour le Conseil supérieur des Professions économiques. On songe, bien évidemment, à la réforme en profondeur de la supervision publique de la profession de réviseur d'entreprises et aux nouvelles responsabilités qui découlent de celle-ci pour le Conseil supérieur. 2008 a également été importante pour les professions d'expert-comptable, de conseil fiscal et de comptable(-fiscaliste) agréé dans la mesure où le Conseil supérieur a contribué au développement du cadre légal et réglementaire des professions économiques, notamment afin de pouvoir davantage tenir compte des opportunités offertes par le marché intérieur européen.

La supervision publique de la profession de réviseur d'entreprises

Depuis le 29 juin 2008, chaque État membre de l'Union européenne est tenu d'organiser un système de supervision publique de la profession de contrôleur légal des comptes.

Dans le cas de la Belgique, cette réforme de la supervision de la profession de réviseur d'entreprises a déjà été consacrée à l'occasion de la transposition en droit belge, au 31 août 2007,

de la directive «audit»¹. Il est vrai que, sur le plan du contrôle du révisorat d'entreprises, la Belgique comptait parmi les pionniers, lorsqu'en 1985 elle institua un Conseil supérieur du Révisorat d'entreprises, qui en raison des extensions successives de pouvoirs fut ensuite rebaptisé en «Conseil supérieur des Professions économiques».

Ce n'est qu'à partir de 2008 que les défis intrinsèques et les implications pratiques de la directive «audit» et de la nouvelle réglementation relative à la supervision publique des réviseurs d'entreprises ont été pleinement cernés.

Durant la période sous revue, le Conseil supérieur s'est attaché à la mise en oeuvre des missions complémentaires dont le législateur l'a investi.

Le Conseil supérieur est désormais chargé de la coordination fonctionnelle de la coopération, que ce soit au niveau national ou international, entre les différentes autorités chargées de la supervision publique. Dans cette perspective, divers contacts ont été noués, et ce au niveau national comme international.

¹ Directive européenne 2006/43/CE du 17 mai 2006 concernant les contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés (*JOUE* du 9 juin 2006 n° L 157, pp. 87-107).

Par ailleurs, le Conseil supérieur a un rôle crucial à jouer dans le processus d'adoption des normes et recommandations relatives à l'exercice de la profession de réviseur d'entreprises.

Ainsi, dans le courant de l'année 2008, le Conseil supérieur a, conformément à la procédure prévue à cet effet par la loi de 1953, approuvé les normes proposées par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises en matière de contrôle de qualité. Le Ministre fédéral ayant l'Économie dans ses attributions, a ensuite également approuvé ce texte normatif.

Le Conseil supérieur a pris l'initiative d'organiser la publication conjointe du rapport annuel d'activités relatif à l'année 2008 des différentes autorités participant au système de supervision publique de la profession de réviseur d'entreprises, dans lequel chacune de ces autorités fait rapport sur ses propres activités dans le domaine de la supervision publique. Il s'agit plus particulièrement du Ministre fédéral ayant l'Économie dans ses attributions, du Procureur général, de la Chambre de renvoi et de mise en état, du Comité d'avis et de contrôle de l'indépendance du commissaire, des instances disciplinaires et, enfin, du Conseil supérieur des Professions économiques. Dans ce rapport annuel commun, chacune de ces autorités commente ses activités développées au cours de la période écoulée dans le domaine de la supervision publique.

Les missions issues de la loi du 22 avril 1999

Outre l'évolution fondamentale, consécutive à la transposition en droit belge de la directive «audit», du cadre légal et réglementaire régissant la profession de réviseur d'entreprises, le Conseil supérieur a poursuivi la mise en œuvre de ses missions découlant de la loi du 22 avril 1999 concernant les professions économiques d'expert-comptable, de conseil fiscal et de comptable(-fiscaliste) agréé.

Plus précisément, on relèvera que le Conseil supérieur a émis un avis relatif à l'adaptation de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales dans le cadre de

la transposition en droit belge de la directive européenne du 7 septembre 2005 relative à la reconnaissance des qualifications professionnelles.

D'autres avis ont été émis par le Conseil supérieur à propos de l'ouverture de l'actionnariat et de l'administration des sociétés professionnelles de comptables(-fiscalistes) agréés, d'experts-comptables et de conseils fiscaux ou encore à propos des diplômes des candidats experts-comptables et des candidats conseils fiscaux.

Il ressort de ce rapport annuel 2008 que lorsque le Conseil supérieur est amené à émettre un avis, celui-ci poursuit systématiquement pour objectif de préserver l'intérêt général et de respecter les impératifs de la vie sociale, tout en veillant à jouer un rôle proactif dans l'évolution du cadre légal et réglementaire applicable aux membres des différentes composantes des professions économiques.

Durant l'année 2008, le Conseil supérieur a également joué son rôle en matière de concertation et de dialogue avec les Instituts, notamment par la présence à certaines parties de ses réunions de divers représentants invités à participer à des échanges de vues à propos de thèmes spécifiques.

Enfin, on relèvera que, pour ce qui concerne la composition du Conseil supérieur, aucun changement n'est intervenu dans le courant de l'année 2008. Le secrétariat scientifique a quant à lui été renforcé par le recrutement d'une nouvelle collaboratrice de manière à être en mesure d'assumer toutes les tâches confiées par le législateur au Conseil supérieur. C'est d'ailleurs dans le cadre de l'élargissement de ces missions qu'un accord a été conclu sur l'adaptation, pour les exercices 2008, 2009 et 2010, de la clé de répartition retenue pour le calcul des contributions des Instituts aux frais de fonctionnement du Conseil supérieur.

Jean-Paul SERVAYS

**Président du Conseil supérieur
des Professions économiques**

Rapport d'activités 2008

Dans le présent document, le Conseil supérieur fait rapport sur les activités qu'il a développées au cours de l'année 2008 découlant des missions qui lui sont confiées par le législateur au travers de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales (point A ci-après).

Il est suivi d'un bref aperçu des activités du Conseil supérieur dans le domaine de la supervision publique de la profession de réviseur d'entreprises découlant des missions qui lui sont confiées par le législateur au travers de la loi du 22 juillet 1953 (point B ci-après).

La description des différentes compétences et missions dévolues au Conseil supérieur dans le cadre de la supervision publique de la profession de réviseur d'entreprises, ainsi qu'un rapport plus détaillé sur les activités du Conseil supérieur en la matière pour l'année 2008 sont repris dans un rapport annuel commun aux différentes autorités chargées par le législateur de missions dans le cadre de la supervision publique de la profession de réviseur d'entreprises.

Une présentation du cadre légal et réglementaire applicable au Conseil supérieur est également reprise dans le présent rapport annuel. Celui-ci est structuré comme suit:

- . Compétences**
- . Composition et mode de nomination**
- . Financement**
- . Secret professionnel / devoir de discrétion.**

▲ A. Les activités du Conseil supérieur découlant de la loi du 22 avril 1999

Le Conseil supérieur des Professions économiques a pour mission légale de contribuer, par la voie d'avis ou de recommandations, émis d'initiative ou sur demande, au développement du cadre légal et réglementaire applicable aux professions économiques.¹

En 2008, divers dossiers ont été traités :

▲ 1. Reconnaissance des qualifications professionnelles

Au cours de la période sous revue, le Conseil supérieur a émis un avis sur le projet d'arrêté royal modifiant la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales, en vue de la transposition, en droit belge, de la directive européenne 2005/36/CE relative à la reconnaissance des qualifications professionnelles.

Dans ce cadre, une rencontre a été organisée avec les représentants des Instituts concernés, ainsi qu'avec M. André KILLESSE, *Vice-Président* de la Fédération des Experts comptables Européens (FEE), en sa qualité de Président du *Qualification and Market Access Working Party*.

Le Conseil supérieur tient à souligner la distinction qu'il convient d'opérer entre la «liberté d'établissement» et la «libre prestation de services».

Par *établissement*, il convient d'entendre l'exercice effectif d'une activité économique au dé-

¹ Cette compétence découle de l'article 54, § 1er de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales.

part d'un établissement stable et ce, pour une durée indéterminée. Il en découle une intégration dans l'économie de l'État membre. Ceci implique dès lors la sollicitation de clients dans cet État membre au départ d'un établissement professionnel stable.

La *libre prestation de services*, par contre, se caractérise par l'absence d'une participation durable et permanente à la vie économique de l'État membre d'accueil. Le prestataire de services se rend dans l'État membre d'accueil pour y exercer sa profession de façon temporaire et occasionnelle. Le caractère temporaire et occasionnel de la prestation de services doit être apprécié au cas par cas, notamment à la lumière de la durée, la fréquence, la régularité et la continuité de la prestation.

La demande d'avis dont le Conseil supérieur a été saisi concernait, d'une part, un affinement des règles existantes en matière de liberté d'établissement et, d'autre part, l'intégration de certains nouveaux aspects de la libre prestation de services, plus particulièrement les conditions mises à l'exercice temporaire et occasionnel en Belgique par des professionnels ressortissants d'autres États membres, de l'activité d'expert-comptable ou de comptable(-fiscaliste) agréé.

De l'avis du Conseil supérieur, un marché interne européen des services comptables et fiscaux revêt une importance fondamentale dans la mesure où ces services s'adressent à des entreprises dont l'activité au sein de l'Union européenne s'avère de plus en plus transfrontalière. Il en découle une nécessité de mise en place d'une réglementation claire permettant aux professionnels et aux sociétés professionnelles de déployer des activités transfrontalières sans se heurter à des entraves discriminatoires injustifiées.

Pour le Conseil supérieur, la reconnaissance des qualifications professionnelles acquises dans un autre État membre de l'Union européenne se révèle essentielle au marché interne. Toute personne qui, dans un État membre déterminé, possède une qualification professionnelle, doit se voir ouvrir l'accès à la même profession dans un autre État membre, avec les mêmes droits et obligations qui prévalent pour les profes-

sionnels de ce pays. Il n'en demeure pas moins que le professionnel migrant devra observer les éventuelles conditions non-discriminatoires imposées par cet État membre pour l'exercice de la profession visée, dans la mesure où celles-ci sont objectivement justifiées et équitables.

De toute évidence, le Conseil supérieur entend suivre de très près l'évolution future du cadre européen des professions économiques.

Dans cette perspective, il convient par ailleurs de relever que des contacts très utiles ont été noués, en 2008, par le Conseil supérieur, conjointement avec le SPF Économie, avec les représentants des différentes composantes des professions économiques, dans la perspective de la transposition de la directive «services»².

▲ 2. *Diplômes de candidats experts-comptables et candidats conseils fiscaux*

Au cours de la période sous revue, le Conseil supérieur a émis un avis au sujet de la modification de l'arrêté royal du 22 novembre 1990 relatif aux diplômes de candidats experts-comptables et candidats conseils fiscaux³.

Par le passé, le Conseil supérieur a souligné à plusieurs reprises la nécessité d'un examen en profondeur et d'une refonte de la problématique des diplômes et des dispenses accordées aux candidats experts-comptables et candidats conseils fiscaux, compte tenu de l'évolution et des besoins de la profession. Le Conseil supérieur déplore le report régulier de cette réforme de l'accès à la profession d'expert-comptable et de conseil fiscal.

Pour ces raisons, le Conseil supérieur insiste sur la nécessité de procéder, à court terme, à un examen global de cette problématique de ma-

2 La directive européenne 2006/123/CE du 12 décembre 2006 relative aux services dans le marché intérieur doit être transposée en droit belge pour le 28 décembre 2009.

3 Cet arrêté royal du 14 mai 2009 modifiant l'arrêté royal du 22 novembre 1990 relatif aux diplômes des candidats experts-comptables et des candidats conseils fiscaux a entre-temps été publié au *Moniteur belge* du 2 juin 2009 (2^e édition).

nière à permettre la mise en œuvre d'une éventuelle réforme visant à faire évoluer la profession. Ceci devrait permettre d'écarter le manque de sécurité juridique observé actuellement en matière de dispenses octroyées dans le cadre de l'examen d'admission en vue d'entamer le stage d'expert-comptable ou de conseil fiscal.

▲ 3. Ouverture de l'actionnariat et de l'administration des sociétés professionnelles

Le Conseil supérieur a également reçu pour avis un projet visant à ouvrir l'actionnariat et l'administration des sociétés professionnelles de comptables(-fiscalistes) agréés, experts-comptables et conseils fiscaux.

Dans son avis, le Conseil supérieur part du postulat qu'il ne souhaite pas s'opposer à l'ouverture progressive des sociétés professionnelles à un actionnariat familial, voire externe. Dans le souci de préserver l'intérêt général et les exigences de la vie sociale, il semble cependant souhaitable au Conseil supérieur de limiter le pourcentage des droits de vote qui seraient attribués à des « tiers », c'est-à-dire, des personnes qui ne sont ni des professionnels, ni des parents proches du professionnel.

À la même occasion, le Conseil supérieur s'est déclaré favorable à l'ouverture de l'actionnariat des sociétés professionnelles aux personnes relevant d'une des professions économiques ou aux parents proches du professionnel.

De toute évidence, en cas de participation de tierces personnes à l'administration et/ou au capital d'une société professionnelle, il importe de prévoir les garanties suffisantes pour assurer le respect par cette dernière des principes déontologiques fondamentaux. Le Conseil supérieur plaide par ailleurs dans son avis pour une transparence en la matière : tout tiers intéressé devrait, par la consultation électronique de la liste des membres, pouvoir identifier chaque actionnaire, associé ou gérant d'une société professionnelle.

▲ 4. La norme de l'IEC relative à la formation permanente

Au cours de la période sous revue, l'examen de la nouvelle version du projet de norme de l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux relative à la formation permanente des experts-comptables et des conseils fiscaux a été entamé. Dans ce cadre, divers contacts ont eu lieu avec les représentants de l'IEC. L'avis permettant de déboucher sur l'adoption d'une nouvelle norme en matière de formation permanente devrait être adopté au début de l'année 2009.

▲ 5. Concertation permanente avec les Instituts concernés

Comme par le passé, des contacts réguliers entre le Conseil supérieur et les représentants des Instituts assurent un dialogue constructif et une concertation permanente. Le Conseil supérieur tient, par ailleurs, à consolider dans les années à venir cette pratique du dialogue et de la concertation.

▲ **B. Les activités du Conseil supérieur découlant de la loi du 22 juillet 1953 – La supervision publique de la profession de réviseur d'entreprises**

Les lignes qui suivent donnent un aperçu des activités du Conseil supérieur au cours de l'année 2008 dans le domaine de la supervision publique de la profession de réviseur d'entreprises, au sens de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises et organisant la supervision de la profession de réviseurs d'entreprises.

La description des différentes compétences et missions dévolues au Conseil supérieur dans le cadre de la supervision publique de la profession de réviseur d'entreprises, ainsi qu'un rapport plus détaillé sur les activités du Conseil supérieur en la matière relatives à l'année 2008 sont repris dans un rapport annuel commun aux différentes autorités chargées par le législateur de missions dans le cadre de la supervision publique de la profession de réviseur d'entreprises.

▲ **1. Coordination fonctionnelle du système de supervision publique au niveau national comme international – article 77 de la loi du 22 juillet 1953**

a) Au niveau national

Le Conseil supérieur a préparé, en 2008, la rédaction d'un rapport annuel commun ainsi que d'un programme de travail 2009 des différentes autorités chargées par le législateur belge de missions dans le cadre du système de supervision publique des réviseurs d'entreprises.

Divers contacts ont également été pris avec les autres autorités participant au système belge de supervision publique, en particulier avec la Chambre de renvoi et de mise en état et avec les

représentants du Ministre fédéral ayant l'Économie dans ses attributions.

b) Au niveau international

Au cours de l'année 2008, le Conseil supérieur a pris les contacts qui s'imposaient avec les représentants d'autres organes de supervision publique des autres États membres de l'Union européenne. Même si, dans le cadre de la coopération entre superviseurs d'autres États membres de l'Union européenne, chaque autorité participant au système belge de supervision publique dispose d'un droit d'initiative pour ce qui concerne leurs tâches respectives, le Conseil supérieur est disposé à jouer le rôle de premier interlocuteur afin de faciliter la coopération avec d'autres États membres, dans le respect des compétences dévolues à chaque composante du système belge de supervision publique des réviseurs d'entreprises.

Le Conseil supérieur a assuré la représentation de la Belgique au sein de l'EGA OB (*European Group Auditor's Oversight bodies*) et des différents sous-groupes. Par ailleurs, le Conseil supérieur a participé -au titre de support technique assuré aux représentants du SPF Économie- à des réunions bilatérales avec la Commission européenne, plus particulièrement dans le cadre de la transposition en droit belge de la directive «audit».

▲ **2. Adoption de normes et recommandations – article 30, §§ 1^{er} et 4 de la loi du 22 juillet 1953**

a) Normes relatives au contrôle de qualité

Au cours de la période sous revue, le Conseil supérieur a procédé à l'approbation des normes relatives au contrôle de qualité, conformément à la nouvelle procédure mise en place depuis le 31 août 2007 pour l'adoption de normes et recommandations professionnelles. Le Conseil supérieur se propose de mettre ces normes à disposition sur son site internet. Le texte des normes ayant fait l'objet d'une approbation durant la période concernée est également publié

dans le rapport annuel commun du système de supervision publique.

Toujours dans le cadre du contrôle de qualité exercé sur les réviseurs d'entreprises, le Ministre fédéral ayant l'Économie dans ses attributions a décidé d'examiner dans quelle mesure la recommandation de la Commission européenne du 6 mai 2008 relative à l'assurance qualité externe des contrôleurs légaux des comptes et des cabinets d'audit qui contrôlent les comptes d'entités d'intérêt public, peut être intégrée dans le dispositif légal et réglementaire belge. Dans cette optique, le Conseil supérieur a procédé à une analyse approfondie de la recommandation et de son intégration (ou non) en droit belge et pris les contacts qui s'imposent avec les différents représentants de la profession.

Les activités menées dans le cadre de l'intégration de la recommandation européenne seront poursuivies en 2009.

b) Normes ISA clarifiées

En 2008, le Conseil supérieur s'est abondamment investi dans l'examen et l'analyse de la proposition de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises visant à approuver des normes ISA *clarifiées*. Cette proposition de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises a fait l'objet d'une large consultation avec différents représentants de la profession.

En décembre 2008, le Conseil supérieur a émis le souhait que l'Institut des Réviseurs d'Entreprises organise au sein de la profession une journée d'études ou un forum visant à clarifier la portée de la proposition de l'IRE et de ses conséquences pour les professionnels ainsi qu'un échange de vues entre professionnels sur les défis et les attentes liés à l'introduction des normes ISA clarifiées. Le Conseil supérieur a également demandé qu'une consultation publique soit organisée par la suite, précisant les objectifs du Conseil de l'Institut ainsi que les conséquences de cette introduction et les moyens mis à disposition de la profession.

On relèvera utilement que le Conseil supérieur a, par ailleurs, participé activement aux activités menées par les instances européennes dans le

domaine des normes ISA, plus particulièrement celles du *sub-group ISA* de l'EGAOB.

Les activités relatives à l'éventuelle adoption des normes ISA *clarifiées* seront poursuivies en 2009.

▲ 3. Contrôle a posteriori des avis, circulaires et communications – article 30, § 5 de la loi du 22 juillet 1953

Au cours de la période sous revue, le Conseil supérieur a reçu de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, conformément aux dispositions contenues dans l'article 30, § 5 de la loi de 1953, différents avis, circulaires et communications.

Il convient de relever que, pour ce qui concerne le contrôle *a posteriori*, le législateur n'a pas fixé de délais spécifiques pour l'examen des mesures prises par le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises. Le Conseil supérieur se propose d'examiner ces documents en temps utile en partant d'une approche par thèmes.

▲ 4. Décision d'anticipation du terme d'un mandat de commissaire – article 135, § 2 de la loi du 22 juillet 1953

En cas de décision d'anticipation du terme d'un mandat de commissaire, la société contrôlée et le commissaire devront dorénavant informer le Conseil supérieur de la révocation ou la démission du commissaire en cours de mandat et en exposer les motifs de manière appropriée. Cette nouvelle obligation a été introduite dans le Code des sociétés (article 135, § 2) par la loi du 17 décembre 2008 (*Moniteur belge* du 29 décembre 2008).

Le Conseil supérieur a développé une procédure organisant la transmission systématique, endéans le mois, des dossiers en question aux autres autorités participant au système belge de supervision publique, comme le prévoit les dispositions légales introduites dans le Code des sociétés fin 2008.

Programme de travail 2009

Les compétences du Conseil supérieur des Professions économiques sont définies dans deux textes légaux :

- La loi du 22 juillet 1953, telle que révisée dans le cadre de la transposition en droit belge de la directive «audit», qui définit notamment la composition du système de supervision publique belge et donne la description des missions confiées au Conseil supérieur en la matière.
- La loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales, qui définit les missions confiées par le législateur au Conseil supérieur de manière transversale aux différentes composantes des professions économiques.

Le programme de travail 2009 du Conseil supérieur couvre ces deux domaines de compétence.

Supervision publique des réviseurs d'entreprises

Normes d'audit

Le Conseil supérieur est chargé, à l'instar du Ministre fédéral ayant l'Économie dans ses attributions, de l'approbation des normes professionnelles applicables par les réviseurs d'entreprises en matière de contrôle des comptes, celles applicables dans le cadre des autres missions effectuées par ceux-ci ainsi que celles en matière d'indépendance et d'éthique en général.

Le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises a fait part, en 2008, de sa volonté de passer aux normes d'audit «clarifiées» d'ici 2009. Cette décision semblant ne pas vraiment faire l'unanimité au sein de la profession, le Conseil supérieur a exprimé, fin 2008, le souhait que l'Institut professionnel belge procède dans le courant de l'année 2009 :

- à l'organisation d'un forum au cours duquel le projet serait exposé et débattu entre professionnels de manière à permettre un échange de vues quant aux attentes de la profession en la matière ;
- au lancement d'une consultation publique en la matière sur la base d'un document décrivant les objectifs fixés par le Conseil de l'IRE, les conséquences d'une telle décision, que ce soit pour la profession ou pour les tiers, et les moyens associés à cette nouvelle politique de l'Institut (notamment vis-à-vis des professionnels relevant des plus petites structures).

Le Conseil supérieur procédera à l'examen du projet qui lui sera soumis au terme de la consultation publique.

Le Conseil supérieur participe également aux travaux de l'ÉGAOB et de son sub-group ISA.

Le Conseil supérieur est également chargé d'examiner a posteriori les autres textes non contraignants adoptés par le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises sous forme de circulaires, d'avis et de communications de manière à s'assurer que ces prises de position ne sont pas contraire au cadre légal et normatif contraignant. Le Conseil supérieur remplira mission légale durant l'année 2009 en examinant systématiquement les différentes prises de position du Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises durant l'année 2009.

Contrôle de qualité

Le Ministre fédéral ayant l'Économie dans ses attributions et le Conseil supérieur ont approuvé en 2008 une nouvelle norme relative au contrôle de qualité afin d'y intégrer les aspects organisationnels nouveaux découlant des mesures introduites en droit belge dans le cadre de la transposition de la directive «audit».

Cette norme ayant été soumise pour approbation avant la publication de la recommandation européenne en matière de contrôle de qualité des contrôleurs légaux des comptes effectuant des missions de contrôle dans les entités d'intérêt public, il conviendra d'examiner la norme belge en la matière de 2008 de manière à déterminer dans quelle mesure des adaptations doivent être apportées à ladite norme et, le cas échéant, au cadre légal belge.

La loi belge prévoyant que la rédaction de projet de normes est initiée par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, le Conseil supérieur prendra les contacts nécessaires pour que le processus d'adaptation des normes soit initié dans le courant de l'année 2009. Le Conseil supérieur estime qu'il devrait recevoir ce nouveau projet de norme, après consultation publique dudit document, dans le courant de l'année 2009.

Coordination du système de supervision publique belge

Le Conseil supérieur des Professions économiques est chargé par le législateur de la coordination fonctionnelle du système de supervision publique belge, que ce soit au niveau national ou international.

Dans le cadre de sa mission de coordination fonctionnelle au niveau national, le Conseil supérieur compte organiser des rencontres entre les différentes composantes de la supervision publique de manière à pouvoir procéder à des échanges de vues.

En outre, le Conseil supérieur proposera la rédaction d'un rapport annuel et d'un programme d'action communs de manière à assurer une meilleure visibilité des activités du système de supervision publique belge.

Le Conseil supérieur souhaiterait également mettre en place un site internet propre au système de supervision publique belge et fera une proposition en la matière aux différentes composantes de la supervision publique belge.

Dans le cadre de sa mission de coordination fonctionnelle au niveau international, le Conseil supérieur compte participer aux travaux de l'ÉGAOB.

Missions du Conseil supérieur découlant de la loi du 22 avril 1999

Le Conseil supérieur a été créé en 1985 et a vu son champ de compétences élargi à deux reprises. Actuellement, le Conseil supérieur des Professions économiques est chargé par le législateur de différentes missions :

- rendre des avis au Gouvernement à propos de projets d'arrêtés royaux ;
- rendre des avis ou des recommandations aux Instituts professionnels à propos de projets de normes professionnelles ou d'initiative et
- jouer un rôle de concertation et d'information entre les différentes composantes des professions économiques.

Sont couverts par le vocable de «professions économiques», les membres des professions réglementées dans les domaines suivants :

- l'audit (les réviseurs d'entreprises),
- la comptabilité (les experts-comptables et les comptables agréés) et
- la fiscalité (conseils fiscaux et comptables-fiscalistes agréés).

Les deux premières activités (audit et comptabilité) sont des missions réservées à ces catégories de professionnels. En matière fiscale, la loi belge réglemente uniquement le port du titre.

Ces professionnels sont regroupés en trois organisations professionnelles :

- L'Institut des réviseurs d'entreprises (IRE);
- L'Institut des experts-comptables et des conseils fiscaux (IEC) et
- L'Institut professionnel des comptables et des fiscalistes agréés (IPCF).

Le Conseil supérieur jouera en 2009, comme par le passé, le rôle qui lui a été confié par le législateur belge.

De l'avis du Conseil supérieur, les dossiers suivants devraient à tout le moins faire l'objet de débats dans le courant de l'année 2009 :

- les mesures de mise en place de la transposition en droit belge de la directive «libéralisation / qualification» pour les différentes composantes des professions économiques (réviseurs d'entreprises, experts-comptables, conseils fiscaux et comptables(-fiscalistes) agréés),
- un nouvel arrêté royal en matière de déontologie des experts-comptables et des conseils fiscaux et
- les critères de dispenses dans la cadre de l'examen d'entrée pour les réviseurs d'entreprises.

Cadre légal et réglementaire applicable au Conseil supérieur

- Loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales

Arrêté royal du 23 juin 1994 portant exécution en ce qui concerne le Conseil Supérieur des Professions Economiques, de l'article 54 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales

Arrêté royal du 8 avril 2003 relatif à l'examen d'admission, au stage et à l'examen d'aptitude d'expert-comptable et/ou de conseil fiscal

*

* *

- 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

Arrêté royal du 30 avril 2007 relatif à l'accès à la profession de réviseur d'entreprises et abrogeant l'arrêté royal du 13 octobre 1987 relatif au stage des candidats réviseurs d'entreprises

Arrêté royal du 7 juin 2007 fixant le règlement d'ordre intérieur de l'Institut des Réviseurs d'entreprises

A. Compétences

A.1. Réviseurs d'entreprises

A.1.1. Cadre légal et réglementaire en tant que composante du système de supervision publique des réviseurs d'entreprises

Loi du 22 juillet 1953 (extraits)

Chapitre I^{er}.

Dénomination – objet

ARTICLE 2 (PARTIM)

Pour l'application de la présente loi, il faut entendre par :

9° normes internationales d'audit : les normes internationales d'audit telles qu'approuvées par la Commission européenne et les normes connexes, dans la mesure où elles sont applicables au contrôle légal des comptes;

18° Conseil supérieur des Professions économiques : le Conseil supérieur des Professions économiques, créé par l'article 54 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales.

Chapitre II.

Des réviseurs d'entreprises, de leur inscription dans le registre public de l'Institut et de la protection de leur titre

ARTICLE 10, § 4

Le registre public contient le nom et l'adresse des autorités compétentes chargées de l'agrément, de la surveillance, du contrôle de qualité, des sanctions et de la supervision publique.

Chapitre VI.

Du rôle de l'Institut dans l'exercice de la fonction du réviseur d'entreprises

Section 1^{re}. - Normes et recommandations

ARTICLE 30

§ 1^{er}. Sans préjudice des normes internationales d'audit approuvées par un instrument législatif de la Commission européenne, le Conseil formule les normes et recommandations relatives à l'exécution des missions visées à l'article 4 ou utiles à la mise en application des objectifs définis aux articles 14, § 3 et § 4, 31 et 32.

Le Conseil expose publiquement le contenu de tout projet de norme ou recommandation.

Le Conseil supérieur des Professions économiques délibère des projets de norme ou de recommandation après avoir entendu le représentant du Conseil de l'Institut.

Les normes et recommandations ne sortent leurs effets qu'après l'approbation par le Conseil supérieur des Professions économiques et le Ministre ayant l'Économie dans ses attributions. L'approbation du Conseil supérieur des Professions économiques intervient dans les trois mois qui suivent la demande qui lui est faite par l'Institut. En cas d'urgence spécialement motivée, ce délai peut être réduit à un mois, de commun accord entre le Conseil supérieur des Professions économiques et l'Institut.

Le Conseil supérieur des Professions économiques peut consulter la Commission bancaire, financière et des assurances pour tous les aspects des projets de norme ou de recommandation ayant trait aux entités d'intérêt public.

Les dispositions spécifiques aux entités d'intérêt public dans les normes en matière de contrôle de qualité sont établies après consultation par le Conseil supérieur des Professions économiques de la Commission bancaire, financière et des assurances.

§ 2. Si l'Institut reste en défaut d'adapter ses normes et recommandations aux modifications des dispositions législatives ou réglementaires applicables ou aux normes internationales d'audit reconnues par un instrument législatif de la Commission européenne, le Ministre ayant l'Économie dans ses attributions peut, après avis du Conseil supérieur des Professions économiques et de l'Institut, apporter les modifications nécessaires.

Le Conseil supérieur des Professions économiques et l'Institut doivent émettre les avis qui leur sont demandés dans les trois mois. A défaut, ils sont supposés avoir émis un avis favorable.

§ 3. Les normes sont obligatoires pour les réviseurs d'entreprises.

Les recommandations sont également obligatoires, à moins que le réviseur d'entreprises ne puisse motiver, dans des circonstances particulières, que l'écart opéré par rapport à la recommandation ne porte pas atteinte aux critères fixés à l'article 14, § 3.

§ 4. Les normes et les recommandations, ainsi que leurs mises à jour, sont publiées sous forme papier et sur le site internet de l'Institut et du Conseil supérieur des Professions économiques.

L'approbation par le Ministre ayant l'Économie dans ses attributions, des normes et recommandations et de leurs modifications ultérieures fait l'objet d'un avis publié au Moniteur belge.

§ 5. Le Conseil 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, sous la forme d'avis, de circulaires ou de communications.

L'Institut transmet les avis, circulaires ou communications au Conseil supérieur des Professions économiques.

S'il constate une incompatibilité entre ces avis, circulaires ou communications et une loi, un arrêté, une norme ou une recommandation, le Conseil supérieur des Professions

économiques invite l'Institut à y remédier, et s'il n'y est pas satisfait dans le délai qu'il fixe, procède à la publication de sa propre prise de position.

Section 3. - Surveillance et contrôle de qualité

ARTICLE 33, § 6

Les normes en matière de contrôle de qualité sont déterminées conformément à l'article 30 de la présente loi.

Section 4. - Secret professionnel de l'Institut

ARTICLE 35, §§ 1^{ER} ET 2, ALINÉA 1^{ER}

§ 1^{er}. Sans préjudice des dispositions prévues à l'article 77 de la présente loi, l'article 458 du Code pénal est d'application pour l'Institut, ses organes, les membres de ses organes et les membres de son personnel.

§ 2. L'Institut peut communiquer au Conseil supérieur des Professions économiques, au Comité d'avis et de contrôle de l'indépendance du commissaire, à la Chambre de renvoi et de mise en état ou à la Commission Bancaire, Financière et des Assurances toute information pour l'exercice de leurs compétences. Il en va de même vis-à-vis des autorités compétentes des États membres de l'Union européenne, ou d'un pays tiers en cas d'accord international, incluant une clause de réciprocité.

Chapitre VII.

Supervision publique

ARTICLE 43

§ 1^{er}. Le système de supervision publique, qui assume la responsabilité finale de la supervision, est composé du Ministre en charge de l'Économie, du Procureur général, de la Chambre de renvoi et de mise en état, du Conseil supérieur des Professions économiques, du Comité d'avis et de contrôle de l'indépendance du commissaire et des instances disciplinaires.

Les programmes de travail et les rapports d'activités des organes de supervision publique sont publiés annuellement selon les modalités fixées par l'organe visé à l'article 77, § 1^{er}.

§ 2. Le Ministre en charge de l'Économie, le Procureur général, les membres des instances disciplinaires qui n'ont pas la qualité de réviseur d'entreprises et les membres de la Chambre de renvoi et de mise en état, du Conseil supérieur des Professions économiques et du Comité d'avis et de contrôle de l'indépendance du commissaire ne peuvent être réviseur d'entreprises ni membre de l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux ni membre de l'Institut professionnel des Comptables et Fiscalistes agréés.

Cette interdiction s'applique aux anciens réviseurs d'entreprises ayant quitté la profession depuis moins de trois ans et à ceux qui, depuis moins de trois ans, ont effectué un contrôle légal des comptes, ont détenu un droit de vote dans un cabinet d'audit, ont fait

partie de l'organe d'administration ou de gestion d'un cabinet d'audit et ont été employés par un cabinet d'audit ou ont été associés.

Chapitre IX.

Coopération nationale et internationale

ARTICLE 77

§ 1^{er}. Le Conseil supérieur des Professions économiques est désigné en qualité d'organe chargé de la coopération nationale entre les organes du système de supervision publique et chargé de la coopération internationale entre les systèmes de supervision publique des États membres de l'Union européenne, comme déterminé ci-après.

§ 2. L'Institut, le Ministre en charge de l'Économie, le Procureur général, la Chambre de renvoi et de mise en état, le Conseil supérieur des Professions économiques, le Comité d'avis et de contrôle de l'indépendance du commissaire et les instances disciplinaires coopèrent entre eux autant que de besoin pour s'acquitter de leurs responsabilités respectives. Ces autorités se fournissent mutuellement assistance. En particulier, elles s'échangent des informations et coopèrent aux enquêtes relatives au déroulement des contrôles légaux des comptes.

§ 3. L'Institut, le Ministre en charge de l'Économie, le Procureur général, la Chambre de renvoi et de mise en état, le Conseil supérieur des Professions économiques, le Comité d'avis et de contrôle de l'indépendance du commissaire et les instances disciplinaires coopèrent avec les autorités compétentes des États membres de l'Union européenne autant que nécessaire pour s'acquitter de leurs responsabilités respectives. Ces autorités se fournissent mutuellement assistance. En particulier, elles s'échangent des informations et coopèrent aux enquêtes relatives au déroulement des contrôles légaux des comptes.

Il en va de même vis-à-vis des autorités compétentes d'un pays tiers en cas d'accord international à condition que celui-ci contienne une clause de réciprocité.

§ 4. Le Roi peut déterminer les modalités relatives à l'échange des informations confidentielles et à la coopération entre les autorités compétentes visées aux paragraphes 2 et 3.

A.1.2. Autres compétences du Conseil supérieur ayant trait au révisorat d'entreprises

Loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales (extrait)

Titre VIII. -

Du Conseil supérieur des professions économiques.

ARTICLE 54 (PARTIM)

§ 1^{er}. Il est créé un «Conseil supérieur des professions économiques», dénommé ci-après le Conseil supérieur. Le Conseil supérieur est un organisme autonome dont le siège est établi dans la région bilingue de Bruxelles-Capitale.

Le Conseil supérieur a pour mission de contribuer, par la voie d'avis ou de recommandations, émis d'initiative ou sur demande et adressés au gouvernement, (...) à l'Institut des réviseurs d'entreprises (...), à ce que les missions que la loi confie au réviseur d'entreprises (...) ainsi que les activités (...) de réviseur d'entreprises (...) soient exercées dans le respect de l'intérêt général et des exigences de la vie sociale. Ces avis ou recommandations auront trait notamment à l'exercice des missions visées à l'article 15*bis* de la loi du 20 septembre 1948 portant organisation de l'économie.

Le Conseil supérieur doit être consulté sur tout arrêté royal à prendre en exécution de la présente loi ou des lois relatives [à la] profession de réviseur d'entreprises (...). Le Roi doit motiver de façon explicite toute dérogation à un avis unanime du Conseil supérieur.

Le Conseil supérieur doit en outre être consulté sur toute décision de portée générale à prendre, en application de l'article 27, (...) par le Conseil de l'Institut des réviseurs d'entreprises (...). Le (...) Conseil de l'Institut des réviseurs d'entreprises (...) [peut] déroger à un avis approuvé par la majorité des membres du Conseil supérieur si l'avis est relatif à une matière se rapportant à plus d'une profession ou qualité. Le Conseil concerné ne peut déroger aux avis relatifs à une matière ne se rapportant qu'à une seule profession ou qualité que moyennant motivation expresse.

Le Conseil supérieur doit émettre les avis qui lui sont demandés dans les trois mois. A défaut, il est supposé avoir émis un avis favorable.

§ 2. Le Conseil supérieur organise une concertation permanente avec (...) l'Institut des réviseurs d'entreprises (...).

Il peut constituer à cet effet des groupes de travail avec chacun de ces Instituts.

§ 3. Le Conseil supérieur peut déposer plainte auprès de la commission de discipline des Instituts respectifs, selon le cas, contre un ou plusieurs (...) réviseurs d'entreprises (...). La commission concernée informe le Conseil supérieur de la suite réservée à cette plainte.

Arrêté royal du 4 avril 2003

ARTICLE 4, ALINÉAS 10 ET 11

Les avis [du Comité d'avis et de contrôle de l'indépendance du commissaire] sont transmis par le Président, de manière anonyme et sous une forme synthétique, au Président du Conseil supérieur des Professions économiques.

Les décisions de renvoi en discipline devant la Commission concernée de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, sont transmises par le Président au Président du Conseil supérieur des Professions économiques. Une concertation entre les Présidents sera organisée concernant un renvoi commun éventuel.

Loi du 22 juillet 1953 (extraits)

Chapitre II.

Des réviseurs d'entreprises, de leur inscription dans le registre public de l'Institut et de la protection de leur titre

ARTICLE 7, § 3

Après avis du Conseil et du Conseil supérieur des Professions économiques, le Roi fixe, pour l'exécution des traités internationaux auxquels la Belgique est partie, sous réserve de réciprocité, les modalités d'octroi de la qualité de réviseur d'entreprises aux contrôleurs ou entités d'audit de pays tiers, ainsi que les règles relatives à la supervision externe, au contrôle de qualité et à la surveillance sur ces personnes.

Chapitre IV.

Gestion et fonctionnement de l'Institut

ARTICLE 18

Le Roi arrête, sur proposition ou après avis du Conseil de l'Institut, le règlement de stage, le règlement de discipline ainsi que les autres règlements nécessaires pour assurer le fonctionnement de l'Institut et la réalisation des objectifs que la présente loi lui assigne.

Ces règlements sont pris sur proposition ou après avis du Conseil supérieur des Professions économiques.

ARTICLES 26, § 1^{ER} ET § 3

§ 1^{er}. Chaque année, le Conseil soumet à l'approbation de l'assemblée générale :

- 1° le rapport sur les activités de l'Institut pendant l'année écoulée;
- 2° les comptes annuels au 31 décembre de l'année écoulée;
- 3° le rapport des commissaires;
- 4° le budget pour le nouvel exercice.

§ 3. Les documents visés au paragraphe 1^{er}, 1^o à 3^o sont transmis par le Conseil au ministre ayant l'économie dans ses attributions ainsi qu'au Conseil supérieur des Professions économiques et au Comité d'avis et de contrôle de l'indépendance du commissaire dans le mois de l'assemblée générale à laquelle il a été soumis.

Arrêté royal du 30 avril 2007 (accès à la profession)

Chapitre III.

De la Commission du stage

ARTICLE 10

La Commission du stage fait annuellement rapport au Conseil sur son activité. Elle formule les observations et propositions qu'elle juge utiles.

Le Conseil transmet annuellement au Conseil supérieur des Professions économiques, un rapport sur les activités de la Commission du stage et sur les activités de formation des stagiaires organisées par l'Institut.

Chapitre V.

De l'accès au stage

ARTICLE 14, § 2

La dispense est accordée par matière, à condition que les points d'études ECTS consacrés à l'étude de cette matière correspondent au moins aux points d'études ECTS que le Conseil, après avis du Conseil supérieur des Professions économiques, considère comme suffisants pour cette matière dans le cadre des exigences de la profession de réviseur d'entreprises.

Pour les titulaires d'un diplôme exprimé exclusivement en heures, les conditions exprimées à l'alinéa précédent en ECTS s'entendent en heures.

Arrêté royal du 7 juin 2007 (règlement d'ordre intérieur de l'IRE)

Chapitre III.

Des titres honorifiques et d'un régime pour les candidats réviseurs d'entreprises

ARTICLE 5

Le Conseil peut, après avis favorable du Conseil supérieur des Professions économiques, organiser un régime approprié pour les candidats réviseurs d'entreprises, c'est-à-dire les stagiaires réviseurs d'entreprises qui, après avoir réussi l'examen d'aptitude, n'ont pas encore prêté serment ainsi que les personnes physiques démissionnaires qui, conformément à l'article 18 de l'arrêté royal du 30 avril 2007 relatif à l'agrément des réviseurs d'entreprises et au registre public, peuvent faire valoir leur réinscription au registre public.

*Chapitre IX.
Modalités de communication*

ARTICLE 32, §§ 1^{ER} ET 2

§ 1^{er}. Les communications à portée individuelle entre l'Institut et un réviseur d'entreprises, ainsi que les communications entre un réviseur d'entreprises et l'Institut, sont faites par lettre recommandée à la poste ou par exploit d'huissier. A défaut, les délais prévus par la loi ou ses arrêtés d'exécution sont réputés ne pas avoir commencé à courir, et/ou la communication pourra être considérée par son destinataire comme n'ayant pas été faite. Les communications se font toujours dans la langue dans laquelle le réviseur d'entreprises est inscrit au registre public.

§ 2. Les communications à portée générale de l'Institut envers les réviseurs d'entreprises sont faites dans les formes arrêtées par le Conseil. L'objet des communications à portée générale que le Conseil déciderait de faire sous forme électronique est mentionné dans un bulletin adressé à tous les réviseurs d'entreprises par la poste.

*Chapitre XI.
Normes et recommandations*

ARTICLE 34

§ 1^{er}. Le Conseil est informé par le Conseil supérieur des Professions économiques des domaines, non couverts par des mesures prises au niveau européen, dans lesquels celui-ci a identifié une lacune dans des textes normatifs et réglementaires.

§ 2. Les normes et recommandations visées à l'article 30 de la loi ainsi que leurs mises à jour, sont publiées sous forme papier et sur le site internet de l'Institut où le public pourra les consulter; elles sont également communiquées par courrier au Conseil supérieur des professions économiques.

*Chapitre XII.
Dispositions finales*

ARTICLE 35, § 3

Le Conseil communique au Conseil supérieur des Professions économiques, sur la base d'un programme de travail proposé par le Conseil, les normes, recommandations, avis, circulaires et communications adoptées par le Conseil avant l'entrée en vigueur du présent arrêté.

A.2. Experts-comptables et Conseils fiscaux

Loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales (extrait)

Titre II.

De l'institut des experts-comptables et des conseils fiscaux

Chapitre II.

Gestion, fonctionnement et budget

ARTICLE 7, § 1^{ER}

Le Roi arrête le règlement de stage et le règlement de déontologie, ainsi que les règlements nécessaires pour assurer le fonctionnement de l'Institut et la réalisation des objectifs que la présente loi lui assigne.

Ces règlements sont pris sur proposition ou après avis du Conseil de l'Institut et après avis du Conseil supérieur visé à l'article 54.

Titre VIII.

Du Conseil supérieur des professions économiques.

ARTICLE 54 (PARTIM)

§ 1^{er}. Il est créé un «Conseil supérieur des professions économiques», dénommé ci-après le Conseil supérieur. Le Conseil supérieur est un organisme autonome dont le siège est établi dans la région bilingue de Bruxelles-Capitale.

Le Conseil supérieur a pour mission de contribuer, par la voie d'avis ou de recommandations, émis d'initiative ou sur demande et adressés au gouvernement, à l'Institut des experts-comptables et des conseils fiscaux (...), à ce que les missions que la loi confie (...) à l'expert-comptable ainsi que les activités d'expert-comptable, de conseil fiscal (...) soient exercées dans le respect de l'intérêt général et des exigences de la vie sociale. (...)

Le Conseil supérieur doit être consulté sur tout arrêté royal à prendre en exécution de la présente loi ou des lois relatives aux professions (...) d'expert-comptable, de conseil fiscal (...). Le Roi doit motiver de façon explicite toute dérogation à un avis unanime du Conseil supérieur.

Le Conseil supérieur doit en outre être consulté sur toute décision de portée générale à prendre, en application de l'article 27, par le Conseil de l'Institut des experts-comptables et des conseils fiscaux (...). Le Conseil de l'Institut des experts-comptables et des conseils fiscaux, (...) ne [peut] déroger à un avis approuvé par la majorité des membres du Conseil supérieur si l'avis est relatif à une matière se rapportant à plus d'une profes-

sion ou qualité. Le Conseil concerné ne peut déroger aux avis relatifs à une matière ne se rapportant qu'à une seule profession ou qualité que moyennant motivation expresse.

Le Conseil supérieur doit émettre les avis qui lui sont demandés dans les trois mois. A défaut, il est supposé avoir émis un avis favorable.

§ 2. Le Conseil supérieur organise une concertation permanente avec l'Institut des experts-comptables et des conseils fiscaux (...).

Il peut constituer à cet effet des groupes de travail avec chacun de ces Instituts.

§ 3. Le Conseil supérieur peut déposer plainte auprès de la commission de discipline des Instituts respectifs, selon le cas, contre un ou plusieurs experts-comptables, (...) conseils fiscaux (...). La commission concernée informe le Conseil supérieur de la suite réservée à cette plainte.

Arrêté royal du 8 avril 2003 relatif à l'examen d'admission, au stage et à l'examen d'aptitude d'expert-comptable et/ou de conseil fiscal (extrait)

Titre III.

Le stage

Chapitre IX.

Représentation des stagiaires dans l'Institut

ARTICLE 47, ALINÉA 7

Le Conseil transmet annuellement au Conseil supérieur des Professions économiques un rapport sur les activités de la commission de stage et sur les activités de formation des stagiaires entreprises par l'Institut.

A.3. Comptables(-fiscalistes) agréés

Loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales (extrait)

Titre VIII.

Du Conseil supérieur des professions économiques.

ARTICLE 54 (PARTIM)

§ 1^{er}. Il est créé un «Conseil supérieur des professions économiques», dénommé ci-après le Conseil supérieur. Le Conseil supérieur est un organisme autonome dont le siège est établi dans la région bilingue de Bruxelles-Capitale.

Le Conseil supérieur a pour mission de contribuer, par la voie d'avis ou de recommandations, émis d'initiative ou sur demande et adressés au gouvernement (...) ou à l'Institut professionnel des comptables et fiscalistes agréés, à ce que (...) les activités (...) de comptable et comptable-fiscaliste agréé soient exercées dans le respect de l'intérêt général et des exigences de la vie sociale. (...)

Le Conseil supérieur doit être consulté sur tout arrêté royal à prendre en exécution de la présente loi ou des lois relatives aux professions (...) de comptable et de comptable-fiscaliste agréé. Le Roi doit motiver de façon explicite toute dérogation à un avis unanime du Conseil supérieur.

Le Conseil supérieur doit en outre être consulté sur toute décision de portée générale à prendre, en application de l'article 27, (...) par le Conseil national de l'Institut professionnel des comptables et fiscalistes agréés. Le (...) Conseil national de l'Institut professionnel des comptables et fiscalistes agréés ne [peut] déroger à un avis approuvé par la majorité des membres du Conseil supérieur si l'avis est relatif à une matière se rapportant à plus d'une profession ou qualité. Le Conseil concerné ne peut déroger aux avis relatifs à une matière ne se rapportant qu'à une seule profession ou qualité que moyennant motivation expresse.

Le Conseil supérieur doit émettre les avis qui lui sont demandés dans les trois mois. A défaut, il est supposé avoir émis un avis favorable.

§ 2. Le Conseil supérieur organise une concertation permanente avec (...) l'Institut professionnel des comptables et fiscalistes agréés.

Il peut constituer à cet effet des groupes de travail avec chacun de ces Instituts.

§ 3. Le Conseil supérieur peut déposer plainte auprès de la commission de discipline des Instituts respectifs, selon le cas, contre un ou plusieurs (...) comptables ou comptables-fiscalistes agréés. La commission concernée informe le Conseil supérieur de la suite réservée à cette plainte.

B. Composition et mode de nomination

Loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales (extrait)

Titre VIII.

Du Conseil supérieur des professions économiques.

ARTICLE 54, § 4

Le Conseil supérieur est composé de sept membres nommés par le Roi. Quatre d'entre eux, dont un doit être représentant des petites et moyennes entreprises, sont présentés sur une liste double proposée par le Conseil central de l'Économie. Trois membres sont présentés par le ministre qui a les Affaires économiques dans ses attributions, le ministre des Finances et le ministre qui a les Classes moyennes dans ses attributions.

Leurs émoluments sont fixés par le Roi.

Arrêté royal du 23 juin 1994

ARTICLE 1^{ER}

Les membres du Conseil supérieur des Professions économiques sont nommés par Nous pour un terme de six ans. Leur mandat est renouvelable. En cas de remplacement d'un membre, le membre nouvellement désigné achève le mandat de celui qu'il remplace.

Les membres du Conseil Supérieur ne peuvent être membres de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, de l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux ou de l'Institut Professionnel des Comptables et Fiscalistes agréés, ni être membre ou associé dans une association ou une société de réviseurs d'entreprises, d'experts-comptables, de conseils fiscaux, de comptables agréés ou de comptables-fiscalistes agréés.

Nominations publiées dans le Moniteur belge du 30 novembre 2006 et dans celui du 30 mai 2007 (2^{ième} édition)

ARTICLE 2

Le Président du Conseil Supérieur est nommé par Nous parmi les trois membres du Conseil Supérieur présentés par le Ministre des Affaires Economiques, par le Ministre des Classes Moyennes et par le Ministre des Finances.

Nomination publiée dans le Moniteur belge du 30 novembre 2006

Il est nommé, en cette qualité, pour un terme renouvelable de six ans. En cas de remplacement du Président, le Président nouvellement nommé achève le mandat de celui qu'il remplace.

Le Président prépare et préside les réunions du Conseil supérieur et assure l'exécution des décisions prises par celui-ci; il veille à la rédaction des procès-verbaux des réunions ainsi que des avis, recommandations et rapports émanant du Conseil supérieur.

Il représente le Conseil Supérieur à l'égard du Gouvernement, de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises, de l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux et de l'Institut Professionnel des Comptables et Fiscalistes agréés comme à l'égard des tiers en général. Il transmet au Gouvernement les avis et recommandations adoptés par le Conseil supérieur.

Il prend les mesures nécessaires pour rendre publics ces avis et recommandations, lorsque le Conseil supérieur a décidé cette publicité.

Il veille à la publication du rapport annuel des activités du Conseil supérieur.

Il assure la gestion journalière du Conseil supérieur et prend les mesures nécessaires à cet effet.

La gestion journalière peut être déléguée à un membre du personnel scientifique du Conseil supérieur visé à l'article 7.

ARTICLE 4

Par application de l'article 54, § 2, de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales, le Conseil Supérieur peut saisir l'Institut des Reviseurs d'Entreprises, l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux et l'Institut Professionnel des Comptables et Fiscalistes agréés de toute question relevant de leurs attributions.

ARTICLE 5

Par application de l'article 54, § 2, de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales, les Présidents ou les Vice-Présidents des Instituts sont entendus par le Conseil supérieur, chaque fois que celui-ci l'estime utile.

A leur demande, ils sont entendus par le Conseil Supérieur pour toute question relevant des attributions de celui-ci.

Le Conseil Supérieur peut entendre ou faire appel à des experts.

Il peut également, moyennant une décision unanime des membres, créer des groupes de travail et d'études composés de membres du Conseil Supérieur et/ou d'experts.

ARTICLE 6

Le Conseil supérieur délibère collégalement et conformément aux règles relatives aux assemblées délibérantes.

L'approbation d'un avis ou d'une recommandation requiert toutefois que quatre membres au moins expriment un vote favorable.

Un membre peut donner mandat écrit à un autre membre pour le vote.

Les avis et recommandations doivent être motivés.

Les avis ou recommandations qui sont adressés à l'un des Instituts sont aussi transmis aux autres Instituts.

C. Financement

Loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales (extrait)

Titre VIII.

Du Conseil supérieur des professions économiques.

ARTICLE 54, § 5

Le Roi arrête le règlement d'ordre intérieur du Conseil supérieur sur proposition de celui-ci. Le ministère des Affaires économiques est chargé d'assurer le secrétariat et l'infrastructure du Conseil supérieur. Les autres frais de fonctionnement du Conseil supérieur sont supportés par les Instituts selon les modalités et dans les limites que le Roi détermine.

Arrêté royal du 23 juin 1994

ARTICLE 9

Les émoluments du Président sont fixés conformément au barème applicable aux assesseurs au Conseil d'État. Le montant des jetons de présence des membres est fixé à 5.000 F par réunion. Le Président les membres ont droit au remboursement de leurs frais de déplacement et de séjour.

Ces frais de séjour et de déplacement sont remboursés à concurrence du montant des frais réels, moyennant production de documents probants. A défaut de tels documents, ces frais sont remboursés au tarif du barème maximal appliqué aux fonctionnaires de l'État. Les frais réels ne peuvent non plus dépasser ce barème.

ARTICLE 10

Les émoluments et frais visés à l'article 9 et tous les autres frais de fonctionnement du Conseil Supérieur, à l'exception du secrétariat administratif et des locaux, sont couverts au moyen de contributions versées au Conseil Supérieur par l'Institut des Reviseurs d'Entreprises, par l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux ainsi que par l'Institut Professionnel des Comptables et Fiscalistes agréés.

Le montant des contributions est fixé sur base du budget annuel dressé par le Conseil supérieur et déterminé sur base d'une clé de répartition mise au point avec les Instituts. A défaut d'accord et après avoir entendu les présidents des Instituts et répondu à leurs objections de manière motivée, le montant des contributions est déterminé par le Conseil supérieur en tenant compte du nombre des membres de chaque Institut et du montant des cotisations perçues par les Instituts. En tout état de cause, le montant destiné au Conseil supérieur ne peut excéder 10 % du montant total des cotisations perçues par les Instituts.

Le paiement des contributions par les Instituts peut être effectué en quatre fois, au premier jour de chaque trimestre.

ARTICLE 11

Annuellement, le Président élabore le budget qu'il soumet, pour approbation, au Conseil supérieur.

Semestriellement, le Président informe le Conseil supérieur et le Ministre des Affaires économiques de l'exécution de son budget et de l'état de ses comptes, après en avoir vérifié l'exactitude.

Une fois l'an, le Conseil supérieur arrête les comptes annuels et décide de l'affectation du solde créditeur éventuel.

Après approbation par le Conseil supérieur, les comptes sont soumis au Ministre des Affaires économiques qui peut en faire vérifier l'exactitude.

Les comptes du Conseil supérieur sont publiés dans son rapport annuel d'activités.

D. Devoir de discrétion

Loi du 22 avril 1999

Titre VIII.

Du Conseil supérieur des Professions économiques

ARTICLE 54, § 5 (PARTIM)

Le Roi arrête le règlement d'ordre intérieur du Conseil supérieur sur proposition de celui-ci.

Arrêté royal du 23 juin 1994

ARTICLE 8

Les membres du Conseil supérieur, le personnel scientifique qu'il emploie et les personnes assumant son secrétariat administratif ne peuvent divulguer les faits dont ils auraient connaissance en raison de leurs fonctions.

Code pénal du 8 juin 1867

On relèvera par ailleurs que l'article 458 du Code pénal couvre notamment « toutes autres personnes dépositaires par état ou par profession, des secrets qu'on leur confie ».

La Cour de Cassation applique cette disposition « aux personnes investies d'une mission de confiance qui sont constituées par la loi, la tradition ou les mœurs, dépositaires nécessaires des secrets qu'on leur confie ».

Le critère est triple :

- Le concours du professionnel doit être nécessaire ;
- La confiance doit être nécessaire à l'exercice de la profession ;
- La profession doit être liée à l'intérêt général (finalité morale).

ANNEXES

Comptes du Conseil supérieur des Professions économiques relatifs à l'exercice 2008

	2008	2007
Membres (jetons de présence et frais de déplacement)	7 222,25	7 465,40
Rémunérations (et cotisations sociales et frais divers y afférents)	230 118,23	155 631,58
Frais de publication et de traduction	12 000,95	13 434,59
Frais de bureau	739,58	874,43
Frais de mobilier et de bureautique	3 334,78	5 048,20
Frais de représentation	598,90	742,55
Frais de déplacement (réunions CE,..)	248,12	26,50
Frais de fonctionnement divers		
- Abonnements, revues et acquisition de livres	4 344,31	7 449,44
- Autres frais de fonctionnement	209,74	133,99
TOTAL DES FRAIS DE FONCTIONNEMENT	258 816,86	190 806,68

Conformément aux dispositions légales, les frais encourus par le Conseil supérieur des Professions économiques sont supportés par les trois Instituts regroupant les membres des professions économiques, à concurrence de moitié pour l'IRE et d'un quart pour l'IEC et l'IPCF.

Couverture des frais de fonctionnement (*) (hors intérêts perçus)	258 498,25	190 689,11
	318,61	117,57
Contribution IRE	129 249,13	63 563,04
Contribution IEC	64 624,56	63 563,04
Contribution IPCF	64 624,56	63 563,04

(*) P.M. Il convient par ailleurs de relever que certains autres frais sont également couverts par les Instituts (sommes à répartir par parts viriles). Le montant pour la couverture des frais de traduction des demandes d'avis adressées par les Instituts au CSPE s'élèvent à 998,25 euros (pour 2008).

Avis du 2 juillet 2008 portant sur un projet d'arrêté royal modifiant la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales en vue de la transposition de la directive européenne 2005/36/CE relative à la reconnaissance des qualifications professionnelles

Projet d'arrêté royal modifiant la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales

1. Le projet d'arrêté royal modifiant la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales, soumis pour avis par la Ministre des Classes moyennes et de l'Agriculture, vise à transposer la *directive 2005/36/CE du Parlement européen et du Conseil du 7 septembre 2005 relative à la reconnaissance des qualifications professionnelles*¹ en droit belge pour ce qui concerne les experts-comptables et les conseils fiscaux, d'une part, et les comptables(-fiscalistes) agréés, d'autre part.

2. Le Conseil supérieur a pour mission légale² de contribuer au développement du cadre légal et réglementaire applicable 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.

▲ A. Considérations générales

3. L'article 62 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales prévoit une habilitation au Roi pour modifier les dispositions de la loi et les arrêtés pris en son exécution en vue d'assurer la transposition en droit

1 JOUE L 255 du 30 septembre 2005.

2 Cette mission découle de l'article 54 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales, M.B. 11 mai 1999.

interne des directives relatives à la reconnaissance mutuelle des diplômes et des formations professionnelles.

La directive 2005/36/CE du Parlement européen et du Conseil du 7 septembre 2005 relative à la reconnaissance des qualifications professionnelles, entrée en vigueur le 20 octobre 2007, consolide et met à jour les directives existantes en matière de formations professionnelles. Elle a entre autres abrogé l'ancienne *directive 89/48/CEE relative à un système général de reconnaissance des diplômes d'enseignement supérieur qui sanctionnent des formations professionnelles d'une durée minimale de trois ans*.

Il y a dès lors lieu de considérer que la transposition de la directive 2005/36/CE est couverte par l'habilitation royale prévue à l'article 62 précité; par conséquent, une modification de la loi du 22 avril 1999 peut effectivement être opérée par la voie d'un arrêté royal.

4. Il est évident que la problématique relative au marché intérieur européen des services comptables et fiscaux est fondamentale en raison du fait que ces services sont prestés à des entreprises qui, au sein de l'Union européenne, développent une activité présentant de plus en plus un caractère transfrontalier. Il en découle la nécessité d'une réglementation claire permettant aux professionnels et à leurs cabinets d'exercer des activités transfrontalières sans se heurter à des obstacles discriminatoires injustifiés.

De l'avis du Conseil supérieur, la reconnaissance des qualifications professionnelles acquises dans

un autre État membre de l'Union européenne, est essentielle au marché intérieur. Toute personne, titulaire d'une qualification professionnelle dans un État membre déterminé, doit dès lors être en mesure d'avoir accès à la même profession dans un autre État membre et y exercer cette profession avec les mêmes droits et obligations que les professionnels de cet État. Certes, le professionnel migrant sera tenu au respect des éventuelles conditions d'exercice non discriminatoires de la profession qui seraient imposées par cet État membre, pour autant que ces conditions soient objectivement justifiées et proportionnées.

5. Pour l'analyse de cette problématique sous l'angle des professions économiques, les trois directives (récentes) suivantes doivent être prises en compte :

- a) **La directive 2005/36/CE du 7 septembre 2005 relative à la reconnaissance des qualifications professionnelles**
- b) **La directive 2006/43/CE du 17 mai 2006 concernant les contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés³** (appelée directive «audit»)
- c) **La directive 2006/123/CE du 12 décembre 2006 relative aux services dans le marché intérieur⁴** (appelée directive «services»).

Ces trois directives doivent faire l'objet d'une lecture conjointe.

6. La distinction entre ladite "liberté d'établissement" et la "libre prestation de services" est essentielle.

Le concept d'**établissement** implique l'exercice effectif d'une activité économique au moyen d'un établissement stable et pour une durée indéterminée. Il requiert une intégration dans l'économie de l'État membre, y compris la sollicitation de clients dans cet État membre, au départ d'un établissement professionnel stable.

3 Cette directive, dont la transposition doit être réalisée pour le 29 juin 2008, a déjà été transposée en grande partie en droit belge par les arrêtés royaux d'avril 2007.

4 La transposition de cette directive doit être réalisée pour le 28 décembre 2009.

La **libre prestation de services**, par contre, se caractérise par l'absence d'une participation durable et stable à la vie économique de l'État membre d'accueil. Le prestataire se déplace vers l'État membre d'accueil pour y exercer la profession à titre temporaire et occasionnel. Le caractère temporaire et occasionnel de la prestation est apprécié au cas par cas, notamment en fonction de la durée de la prestation, de sa fréquence, de sa périodicité et de sa continuité.

▲ B. Contexte : Transposition horizontale de la Directive européenne 2005/36/CE en droit belge

7. Dans le *Moniteur belge* du 2 avril 2008, la loi du 12 février 2008 a été publiée⁵. Cette loi instaure un nouveau cadre général pour la reconnaissance des qualifications professionnelles européennes et transpose en matière de qualifications professionnelles la directive européenne en droit belge (2005/36/CE).

Il s'agit d'une transposition dite «horizontale» dans la mesure où cette loi s'applique à toutes les professions réglementées (par le pouvoir fédéral), **pour autant que celles-ci ne fassent pas l'objet de dispositions spécifiques**. Dès qu'une profession est régie par des règles spécifiques en la matière, on parlera d'une transposition de la directive «verticale» (voir *infra*).

La nouvelle loi s'applique à tout ressortissant d'un État membre, y compris les membres des professions libérales, voulant exercer une profession réglementée en Belgique (article 4, § 1^{er} de la loi précitée).

5 À l'origine, il s'agissait de la loi du 13 décembre 2007 instaurant un nouveau cadre général pour la reconnaissance des qualifications professionnelles au niveau de l'Union européenne. Par la voie d'un erratum publié au *Moniteur belge* du 9 avril 2008, la date a été adaptée, de sorte qu'il s'agit à présent de la loi du 12 février 2008.

▲ C. Demande d'avis portant sur un projet d'arrêté royal modifiant la loi du 22 avril 1999

8. La demande d'avis soumise par la Ministre porte sur un projet d'arrêté royal modifiant la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales.

Ce projet vise à réaliser, pour ce qui concerne les activités des professions comptables et fiscales (experts-comptables, conseils fiscaux, comptables(-fiscalistes) agréés), une **transposition verticale** de la directive européenne 2005/36/CE relative à la reconnaissance des qualifications professionnelles.

Ceci impliquerait, en principe, que pour un certain nombre d'activités de ces catégories professionnelles, celles-ci ne seraient plus régies par la loi du 12 février 2008.

9. La Ministre des Classes Moyennes et de l'Agriculture, Madame Sabine LARUELLE, a saisi, conformément à l'article 54, § 1^{er}, alinéa 3 de la loi du 22 avril 1999, le Conseil supérieur des Professions économiques d'une demande d'avis portant sur ce projet d'arrêté royal.

▲ D. Objet du projet d'arrêté royal soumis pour avis

10. Il convient de relever que le projet d'arrêté royal modifiant la loi du 22 avril 1999, vise tant la liberté d'établissement que la libre prestation de services.

Pour ce qui concerne la liberté d'établissement, il s'agit davantage d'un affinement des dispositions existantes (l'article 19bis pour les experts-comptables et les conseils fiscaux et l'article 50bis pour les comptables(-fiscalistes) agréé), en vue de les rendre conformes aux dispositions du Titre III de la directive 2005/36/CE.

Par contre, les mesures touchant à la libre prestation de services, plus précisément les conditions mises à l'exercice temporaire et occasionnel en Belgique, par des ressortissants d'autres États membres, de l'activité d'expert-comptable ou de comptable(-fiscaliste) agréé sont totalement nouvelles.

11. Aperçu schématique des aspects traités par le projet d'arrêté royal soumis pour avis :

- A. Liberté d'établissement
- B. Libre prestation de services

A. Liberté d'établissement

Octroi de la qualité d'expert-comptable et/ou de conseil fiscal	Octroi de la qualité de comptable (-fiscaliste) agréé
Articles 4 et 5 du projet soumis pour avis : Conditions auxquelles les ressortissants d'un autre État peuvent obtenir la qualité d'expert-comptable et/ou de conseil fiscal : précision de l'actuel article 19bis de la loi de 1999 en ce qui concerne le titre de formation (§ 1 ^{er}) et l'épreuve d'aptitude (§ 2)	Articles 10 et 11 du projet soumis pour avis : Conditions auxquelles les ressortissants d'un autre État peuvent être reconnus comme comptable(-fiscaliste) agréé : précision de l'actuel article 50bis de la loi de 1999 en ce qui concerne le titre de formation (§ 1 ^{er}) et l'épreuve d'aptitude (§ 2)

B. Libre prestation de services

Activité d'expert-comptable	Activité de comptable(-fiscaliste) agréé
<p><i>Article 1^{er} du projet soumis pour avis :</i> Élargissement de la mission de l'IEC aux personnes exerçant temporairement et occasionnellement une activité d'expert-comptable en Belgique (adaptation de l'actuel article 3 de la loi de 1999)</p>	<p><i>Article 9 du projet soumis pour avis :</i> Élargissement de la mission de l'IPCF aux personnes exerçant temporairement et occasionnellement une activité de comptable(-fiscaliste) agréé en Belgique (adaptation de l'actuel article 44 de la loi de 1999)</p>
<p><i>Article 8 du projet soumis pour avis :</i> Conditions mises à l'exercice temporaire et occasionnel de l'activité d'expert-comptable (article 37bis nouveau) : être établi dans un autre État membre pour y exercer la même profession, connaissance de la langue officielle concernée, déclaration écrite à communiquer au préalable à l'Institut</p>	<p><i>Article 12 du projet soumis pour avis :</i> Conditions mises à l'exercice temporaire et occasionnel de l'activité de comptable(-fiscaliste) agréé (article 52bis nouveau) : être établi dans un autre État membre pour y exercer la même profession, connaissance de la langue officielle concernée, déclaration écrite à communiquer au préalable à l'Institut</p>
<p><i>Article 2 du projet soumis pour avis :</i> Les dispositions légales et réglementaires applicables aux experts-comptables externes, membres de l'IEC, s'appliquent aux personnes exerçant temporairement et occasionnellement l'activité d'expert-comptable en Belgique (complément à l'actuel article 4 de la loi de 1999)</p>	/
<p><i>Article 3 du projet soumis pour avis :</i> Utilisation du titre professionnel conféré dans l'État d'origine (complément à l'actuel article 16 de la loi de 1999)</p>	/
<p><i>Article 6 du projet soumis pour avis :</i> Compétence du Conseil de l'IEC pour imposer une sanction administrative au libre prestataire des services qui ne se conforme pas à la réglementation (complément à l'actuel article 29 de la loi de 1999)</p>	/
<p><i>Article 14 du projet soumis pour avis :</i> Application du secret professionnel (article 458 Code pénal) aux personnes exerçant temporairement et occasionnellement l'activité d'expert-comptable en Belgique</p>	<p><i>Article 14 du projet soumis pour avis :</i> Application du secret professionnel (article 458 Code pénal) aux personnes exerçant temporairement et occasionnellement l'activité de comptable(-fiscaliste) agréé en Belgique</p>

▲ E. Commentaire relatif au projet d'arrêté royal soumis pour avis

▲ E.1. Liberté d'établissement

12. Pour ce qui concerne les aspects touchant à la liberté d'établissement, il convient de rappeler que, déjà en 2003, la loi du 22 avril 1999 a été alignée sur la réglementation européenne. Plus précisément, la loi du 22 avril 1999 a été adaptée à l'ancienne *directive 89/48/CEE relative à un système général de reconnaissance des diplômes d'enseignement supérieur qui sanctionnent des formations professionnelles d'une durée minimale de trois ans*, par le biais de l'arrêté royal du 25 février 2003 (*Moniteur belge* du 24 mars 2003). Le Conseil supérieur a émis, en date du 17 mai 2001, un avis en la matière.

Le projet d'arrêté royal soumis pour avis affine, à la lumière de la directive 2005/36/CE, les règles existantes de la loi de 1999. Le Conseil supérieur n'entend pas formuler d'observations spécifiques en la matière dans la mesure où le texte proposé correspond littéralement au texte de la directive.

Il convient cependant de relever la discordance entre la version française et néerlandaise de l'article 19bis, § 2, alinéa 5 nouveau en projet, de la loi de 1999 (article 5, avant-dernier alinéa du projet d'arrêté royal). La version française du texte prévoit, en effet, que les modalités de l'épreuve d'aptitude sont déterminées «*par le Conseil de l'Institut*», alors que la version française du texte précise que ces modalités sont arrêtées «*in het stagereglement van het Instituut*».

13. Il conviendra d'examiner, dans une phase ultérieure, la cohérence entre la modification de la loi proposée et les exigences en matière de diplômes imposées par l'arrêté royal du 22 novembre 1990 (dont l'application vient à échéance au 30/06/2008) aux candidats experts-comptables et aux candidats conseils fiscaux, les dispositions de l'arrêté royal du 8 avril 2003 relatif à l'examen d'admission, au stage et à l'examen d'aptitude d'expert-comptable et/ou de conseil fiscal et celles de l'arrêté royal du 20 janvier 2003 fixant le programme, les conditions et le jury de l'examen pratique d'aptitude des «comptables agréés» et «comptables-fiscalistes agréés».

▲ E.2. Libre prestation de services

✓ *La problématique disciplinaire dans le cas de la libre prestation de services*

14. La directive 2005/36/CE prévoit, pour le prestataire qui se déplace vers un autre État membre, qu'il est soumis aux règles professionnelles, légales ou administratives en rapport direct avec les qualifications professionnelles, ainsi qu'aux dispositions disciplinaires applicables dans l'État membre d'accueil aux professionnels qui y exercent la même profession. Le présent projet d'arrêté royal prévoit, en ce qui concerne l'activité d'expert-comptable, que les *dispositions légales et réglementaires relatives à la déontologie, à la définition et à l'exercice de la profession applicables aux experts comptables externes, membres de l'IEC, s'appliquent également aux ressortissants d'un autre État membre qui exercent temporairement et occasionnellement l'activité d'expert-comptable en Belgique* (article 2 du projet d'arrêté royal, en complément à l'article 4 de la loi de 1999).

Le Conseil supérieur tient à attirer l'attention sur le fait que le projet de texte soumis pour avis ne prévoit pas la possibilité de rendre le régime disciplinaire applicable aux experts-comptables (y compris l'imposition de sanctions prévue par la loi du 22 avril 1999 relative à la discipline professionnelle des experts-comptables et des

conseils fiscaux) également applicable aux professionnels étrangers exerçant temporairement et occasionnellement les activités d'expert-comptable en Belgique.

15. De l'avis du Conseil supérieur, il convient de compléter la transposition de l'article 5, § 3 de la directive par la voie d'une adaptation, sur ce point, de la loi du 22 avril 1999 relative à la discipline professionnelle des experts-comptables et des conseils fiscaux.

Il convient cependant de souligner que s'il devait être envisagé d'adapter/de compléter la loi du 22 avril 1999 relative à la discipline professionnelle, cette démarche nécessiterait, conformément à l'article 77 de la Constitution, une procédure bicamérale au niveau du Parlement, en raison du fait que la loi précitée traite de l'organisation des cours et tribunaux.

Par ailleurs, l'organisation pratique du régime disciplinaire du pays d'accueil requiert, en tout état de cause, une analyse attentive dans la mesure où une libre prestation de services temporaire et occasionnelle est effectuée en dehors de tout établissement.

16. Enfin, le Conseil supérieur suggère aux Ministres compétents en la matière, d'examiner dans quelle mesure l'adaptation de la loi du 22 avril 1999 relative à la discipline professionnelle pourrait éventuellement être opérée dans une deuxième phase, ou s'il est préférable que l'adaptation des deux lois du 22 avril 1999 soit réalisée en une seule phase.

✓ *Cohérence au niveau de la transposition des dispositions régissant l'activité des experts-comptables et des comptables(-fiscalistes) agréés*

17. Le Conseil supérieur relève que, dans le projet d'arrêté royal soumis pour avis, un certain nombre de différences en ce qui concerne la transposition des dispositions régissant, en matière de liberté de prestation de services, l'acti-

tivité d'expert-comptable, d'une part, et celle de comptable(-fiscaliste) agréé, d'autre part.

Les articles 2, 3, 6 et 7 (régissant l'activité d'expert-comptable) du projet d'arrêté royal soumis pour avis n'ont pas de correspondant pour l'activité de comptable(-fiscaliste) agréé. Ainsi, par exemple, pour l'activité de comptable(-fiscaliste) agréé, le projet ne prévoit pas l'application par analogie de la réglementation applicable aux membres de l'IPCF, aux personnes exerçant à titre temporaire et occasionnel l'activité de comptable(-fiscaliste) agréé en Belgique, alors que cette analogie est effectivement prévue pour l'activité d'expert-comptable.

18. De l'avis du Conseil supérieur, il n'y a pas de raison évidente justifiant, pour les dispositions régissant l'activité d'expert-comptable et celle de comptable(-fiscaliste) agréé, une transposition différente de la directive en ce qui concerne la libre prestation de services. Dans la mesure où cette différence ne peut pas être valablement motivée, il convient de respecter le principe d'égalité de traitement des différentes catégories professionnelles.

Le Conseil supérieur estime dès lors que le projet d'arrêté royal soumis pour avis doit être complété, afin de réaliser, pour les catégories professionnelles susvisées, une transposition équivalente, et qu'il y a lieu d'y introduire, pour l'activité de comptable(-fiscaliste) agréé, des dispositions similaires à celles prévues par les articles 2, 3, 6 et 7.

✓ *Concordance au sein des professions économiques de l'application des principes de libre prestation de services*

19. Le projet d'arrêté royal soumis pour avis, vise à transposer, en droit belge, la directive 2005/36/CE pour les professions comptables et fiscales.

Pour ce qui concerne la libre prestation de services, le présent projet d'arrêté royal vise uniquement les activités d'expert-comptable et de comptable(-fiscaliste) agréé.

20. Il y a lieu de se poser la question de savoir comment appliquer les principes de libre prestation de services, aux autres composantes des professions économiques, notamment aux réviseurs d'entreprises et aux conseils fiscaux. Le Conseil supérieur constate que cet aspect n'est pas réglé dans le projet d'arrêté royal soumis pour avis.

Il importe, de l'avis du Conseil supérieur, de veiller à une transposition équivalente et cohérente de la directive 2005/36/CE pour les différentes composantes des professions économiques, dans le respect des spécificités propres à chacune de ces composantes.

Le Conseil supérieur tient à souligner à ce propos les divers problèmes d'interprétation que soulève, dans la quasi-totalité des États membres, la transposition de la directive 2005/36/CE pour les professionnels du chiffre («*Accountancy profession*»)⁶. Ces problèmes ne tiennent pas uniquement à la diversité existante au niveau de l'organisation de la profession dans les différents États membres. Le fait que, pour les différentes composantes des professions économiques, l'interaction entre les différentes réglementations européennes, notamment l'application des directives 2005/36/CE, 2006/123/CE (directive «services») et 2006/43/CE (directive «audit») n'a pas encore été clarifiée n'y est pas étranger.

21. Pour ce qui concerne les réviseurs d'entreprises, il peut être renvoyé tout d'abord au fait que, lorsque *d'autres dispositions spécifiques concernant directement la reconnaissance des qualifications professionnelles sont prévues dans un instrument distinct du droit communautaire*, la directive 2005/36/CE ne s'applique pas (article 2, § 3 de la directive précitée).

Cette disposition a pour conséquence que, pour les activités transfrontalières, en matière de contrôle des comptes (consolidés), telle que visée par la réglementation européenne, les dis-

positions de la directive «audit»⁷ sont d'application.

22. Pour les activités non visées par le contrôle légal des comptes (consolidés) prévu par la réglementation européenne (ce que nous appellerons les «autres activités»), il y a lieu de distinguer les «activités réglementées» des «activités non réglementées».

Cette distinction s'impose, en raison du fait que la directive relative à la reconnaissance des qualifications professionnelles ne s'applique qu'aux seules personnes (y compris les membres de professions libérales) voulant exercer une profession réglementée dans un État membre autre que celui où elles ont acquis leurs qualifications professionnelles (article 2, § 1^{er} de la directive 2005/36/CE). On entend par *profession réglementée*: «*une activité ou un ensemble d'activités professionnelles dont l'accès, l'exercice ou une des modalités d'exercice est subordonné directement ou indirectement, en vertu de dispositions législatives, réglementaires ou administratives, à la possession de qualifications professionnelles déterminées; l'utilisation d'un titre professionnel limitée par des dispositions législatives, réglementaires ou administratives aux détenteurs d'une qualification professionnelle donnée constitue notamment une modalité d'exercice. Lorsque la première phrase n'est pas d'application, une profession visée au paragraphe 2 est assimilée à une profession réglementée*» (article 3, § 1^{er}, a) de la directive 2005/36/CE).

Pour ce qui concerne l'exercice transfrontalier d'activités «réglementées» des réviseurs d'entreprises (autres que le contrôle légal) se pose dès lors la question de savoir si, sur ce point aussi, il ne convient pas de transposer la directive 2005/36/CE.

6 Pour un aperçu des différents points en suspens à propos de la directive 2005/36/CE, voir l'étude FEE de novembre 2007, intitulée «*Internal Market for Services and the Accountancy Profession: Qualifications and Recognition*», disponible sur le site www.fee.be

7 Déjà transposée (en grande partie) en droit belge depuis le 31 août 2007.

23. Le Conseil supérieur suggère au Ministre compétent d'examiner l'opportunité d'une transposition de la directive 2005/36/CE pour les activités réglementées des réviseurs d'entreprises (autres que le contrôle légal). Serait-ce la loi du 12 février 2008 (transposition horizontale) qui trouverait à s'appliquer ? De l'avis du Conseil supérieur, une position claire et nette s'impose en la matière.

24. Bien que, pour l'exercice transfrontalier «d'activités de réviseurs d'entreprises non réglementées», ce n'est pas tellement la directive 2005/36/CE qui trouverait à s'appliquer, il conviendrait cependant d'examiner dans quelle mesure le respect de la directive «services» s'impose. Le Conseil supérieur ignore si et dans quelle mesure des initiatives ont été prises en Belgique en vue de la transposition, au niveau des professions économiques, de la directive «services».

25. Le Conseil supérieur suggère aux Ministres compétents d'examiner comment transposer la directive «services» d'une façon cohérente pour les différentes composantes des professions économiques, cette transposition devant être réalisée pour le 28 décembre 2009. À cette occasion, il s'impose d'assurer, en ce qui concerne leur champ d'application, la cohérence entre la directive 2005/36/CE, la directive «services» (à transposer avant fin décembre 2009) et la directive «audit», pour les différentes composantes des professions économiques.

26. Pour ce qui concerne les conseils fiscaux, la situation est encore différente.

Il y a lieu de relever qu'en Belgique, l'activité de conseil fiscal n'est pas réservée à une profession réglementée et ne tombe par conséquent pas dans le champ d'application de la directive 2005/36/CE. C'est la raison pour laquelle, pour le volet de la libre prestation de services, le projet d'arrêté royal soumis pour avis ne vise pas l'activité de conseil fiscal.

Toutefois, le Conseil supérieur constate qu'en matière de liberté d'établissement, la directive 2005/36/CE est effectivement transposée pour le conseil fiscal (voir *supra* n^{os} 10 et 12). On peut s'interroger sur le fait de savoir si ceci est bien logique.

Par la même occasion, le Conseil supérieur estime qu'il y aura lieu d'examiner attentivement la transposition de la directive «services» pour les activités fiscales (non réservées à une catégorie professionnelle déterminée).

27. Le Conseil supérieur s'interroge sur la raison de l'omission du terme «habituellement» dans l'article 37 de la loi (article 7 du projet d'arrêté royal soumis pour avis).

Le Conseil supérieur est par conséquent d'avis que cette modification n'entre pas dans la finalité de la transposition de la directive, et ne peut dès lors être maintenue dans le cadre du présent projet d'arrêté royal.

Avis du 30 septembre 2008 ayant trait à la modification de l'arrêté royal du 22 novembre 1990 relatif aux diplômes des candidats experts-comptables et des candidats conseils fiscaux

Le Ministre de l'Économie a transmis le 22 septembre 2008 une demande d'avis relative au projet d'arrêté royal modifiant l'arrêté royal du 22 novembre 1990 relatif aux diplômes des candidats experts-comptables et des candidats conseils fiscaux.

L'article 3 de cet arrêté royal, tel que modifié notamment par l'arrêté royal du 4 mai 1999, précise que «*les diplômés et établissements visés à l'article 2, 3^o sont, pour l'application du présent arrêté, agréés jusqu'au 30 juin 2008. Toute modification fait l'objet d'un arrêté royal, après avis du Conseil de l'Institut, et n'est valable que jusqu'au 30 juin 2008.*»

Ce projet d'arrêté royal vise à reporter la date du 30 juin 2008 de trois ans et par conséquent de remplacer les mots «30 juin 2008» par les mots «30 juin 2011».

Le Conseil supérieur tient à souligner qu'il regrette les retards successifs observés dans la réforme de l'accès à la profession d'expert-comptable et/ou de conseil fiscal. De l'avis du Conseil supérieur, l'adoption de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales, suivie, quatre ans plus tard, de l'adoption de l'arrêté royal du 8 avril 2003 relatif à l'examen d'admission, au stage et à l'examen d'aptitude d'expert-comptable et/ou de conseil fiscal aurait dû permettre à tout le moins la mise à jour de cet arrêté royal dans la mesure où cette date était déjà connue depuis plusieurs années.

Le Conseil supérieur souhaite avant tout attirer l'attention sur l'importance que revêt l'adoption de cet arrêté royal dans les plus brefs délais. A défaut, les récipiendaires aux examens d'entrée d'expert-comptable et/ou de conseil fiscal se trouveraient dans un vide juridique problématique.

La prochaine session de l'examen d'admission se déroulant les 18 et 25 octobre 2008, il y a urgence dans l'adoption du projet d'arrêté royal soumis pour avis au Conseil supérieur.

De l'avis du Conseil supérieur, il convient de s'interroger au plus vite sur l'évolution de cet arrêté royal du 22 novembre 1990 relatif aux diplômes des candidats experts-comptables et des candidats conseils fiscaux.

En effet, le rapport au Roi précédant l'arrêté royal du 8 avril 2003 relatif à l'examen d'admission, au stage et à l'examen d'aptitude d'expert-comptable et/ou de conseil fiscal mentionnait que «*les dispositions contenues dans l'arrêté royal du 22 novembre 1990 relatif aux diplômes des candidats experts-comptables et des candidats conseils fiscaux doivent être revues à court terme. Cet arrêté contient la liste des diplômés (reprise dans les annexes) déterminant quelles formations permettent de présenter l'examen d'admission pour devenir expert-comptable et/ou conseil fiscal.*»

Dans son avis du 17 mai 2001 en matière d'accès à la profession d'expert-comptable et de conseil fiscal, le Conseil supérieur évoquait déjà une ré-

flexion quant au fond qu'il conviendrait de mener (Première partie – Considérations générales relatives à l'avant-projet d'arrêté royal / Point II – Les dispenses dont bénéficient les candidats experts-comptables ou conseils fiscaux dans le cadre de l'examen d'admission / Point A L'utilité de l'arrêté royal du 22 novembre 1990).

«Dans l'état actuel des dispositions en vigueur, il existe par ailleurs un arrêté royal du 22 novembre 1990 relatif aux diplômes des candidats experts-comptables et des candidats conseils fiscaux (modifié à différentes reprises, dont dernière en date, par l'arrêté royal du 4 mai 1999).

Une liste de diplômes reprise en annexe de l'arrêté royal précité définit quelles sont les formations dont les titulaires peuvent présenter l'examen d'admission pour devenir expert-comptable et/ou conseil fiscal.

Le Conseil supérieur remarque que jusqu'à présent:

- ◆ cette liste reprise en annexe à l'arrêté royal a été conçue comme une liste d'établissements d'enseignement auxquels sont associés des diplômes qui autorisent leur détenteur à participer à l'examen d'admission permettant de devenir à terme expert-comptable et/ou conseil fiscal. Cette liste n'a en aucune manière été conçue en fonction d'éventuelles dispenses associées à un diplôme repris dans la liste;
- ◆ il ne semble pas avoir été procédé à l'évaluation périodique de la liste des établissements d'enseignement repris dans l'annexe de l'arrêté royal précité.

De l'avis du Conseil supérieur, il importe de définir clairement la portée de cet arrêté royal de manière à garantir à tout candidat à l'examen d'admission une application identique de principes en matière de dispenses, dont les lignes de force doivent être reprises dans l'arrêté royal soumis pour avis.

En outre, dans la mesure où un système de dispenses est effectivement mis en place au sein de l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux, le Conseil supérieur souhaite attirer l'attention sur le fait que la portée de l'arrêté royal du 22 novembre 1990 pourrait être revue de manière à répertorier les dispenses afférentes à chaque diplôme dans l'ar-

rêté royal. Les Ministres compétents pourraient également opter pour le remplacement de l'arrêté royal du 22 novembre 1990 par un nouvel arrêté royal répondant aux objectifs précis tels que définis dans l'avant-projet d'arrêté royal soumis pour avis.

Pour assurer la transparence des dispenses associées à chaque diplôme, il conviendrait de préciser, dans l'avant-projet d'arrêté royal soumis pour avis ou dans l'arrêté royal du 22 novembre 1990, que les étudiants bénéficient des dispenses telles que définies au moment de leur première inscription dans l'établissement d'enseignement.

Enfin, le Conseil supérieur souhaiterait proposer aux autorités ministérielles compétentes de préconiser une révision régulière de la liste des établissements d'enseignement et de leur diplôme repris dans l'arrêté royal, au vu de l'évolution des exigences de la profession.

Eu égard à ces différentes remarques, il est dès lors proposé de remplacer l'arrêté royal du 22 novembre 1990 par un nouvel arrêté royal rédigé dans l'optique de l'arrêté royal soumis pour avis au Conseil supérieur. L'arrêté royal du 22 novembre 1990 pourrait être maintenu en parallèle pendant une période transitoire permettant aux établissements d'enseignement supérieur d'introduire leur dossier en vue d'être répertorié dans le nouvel arrêté royal. Ce dossier devrait être introduit auprès des services du Ministre de l'Économie et des services du Ministre des Classes moyennes et de l'Agriculture de manière à ce qu'ils s'assurent que les établissements d'enseignement qui introduisent un dossier délivrent bien un (ou plusieurs) diplôme(s) répondant aux critères fixés par l'article 19, 3° de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales.»

Le Conseil supérieur insiste dès lors pour que cette problématique soit examinée, dans un délai adéquat et pour qu'une orientation cohérente avec les différentes évolutions qu'a connu le cadre légal et réglementaire belge en 1999 et en 2003 soit proposée rapidement par les Ministres compétents de manière à éviter tout vide juridique.

Avis du 11 décembre 2008 portant sur l'ouverture de l'actionnariat et de l'administration de sociétés professionnelles de comptables(-fiscalistes) agréés, d'experts-comptables et de conseils fiscaux

Projet d'arrêté royal portant modification de l'arrêté royal du 15 février 2005 relatif à l'exercice de la profession de comptable agréé et de comptable-fiscaliste agréé dans le cadre d'une personne morale

Projet d'arrêté royal portant modification de l'arrêté royal du 4 mai 1999 relatif à l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux

▲ A. Considérations générales

1. La Ministre des PME, des Indépendants, de l'Agriculture et de la Politique scientifique a saisi, le 4 septembre 2008, le Conseil supérieur d'une demande d'avis portant sur deux projets d'arrêté royaux à prendre en exécution de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales. Il s'agit plus particulièrement:

- du projet d'arrêté royal portant modification de l'arrêté royal du 15 février 2005 relatif à l'exercice de la profession de comptable agréé et de comptable-fiscaliste agréé dans le cadre d'une personne morale, et du
- du projet d'arrêté royal portant modification de l'arrêté royal du 4 mai 1999 relatif à l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux.

2. Le Conseil supérieur a pour mission légale¹ de contribuer au développement du cadre légal et réglementaire applicable aux professions éco-

¹ Cette compétence découle de l'article 54, § 1^{er} de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales.

nomiques, par la voie d'avis ou de recommandations, émis d'initiative ou sur demande et adressés au gouvernement ou aux organisations professionnelles des professions économiques.

Le Conseil supérieur doit être consulté sur tout arrêté royal à prendre en exécution de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales. Le Roi doit motiver de façon explicite toute dérogation à un avis unanime du Conseil supérieur.

3. Les projets soumis pour avis visent essentiellement à adapter les règles actuelles régissant l'actionnariat et la structure d'administration des sociétés professionnelles agréées par l'IPCF ou l'IEC, à l'évolution au sein du secteur des professions économiques, notamment sous l'angle de l'assouplissement des conditions d'agrément des sociétés de réviseurs d'entreprises².

4. Le présent document reprend l'avis du Conseil supérieur portant sur les textes proposés, qui seront traités successivement:

- le projet de réglementation relative aux personnes morales agréées par l'IPCF et
- le projet de réglementation relative aux sociétés agréées par l'IEC.

² Voir dans ce cadre l'article 6, § 1^{er}, 2^o en 3^o 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. Cet article découle de la transposition en droit belge de la directive «audit» (Directive 2006/43/CE du Parlement européen et du Conseil du 17 mai 2006 concernant les contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés).

▲ B. L'exercice de la profession de comptable agréé ou de comptable-fiscaliste agréé dans le cadre d'une personne morale agréée par l'IPCF

5. Lorsque la profession de comptable agréé ou de comptable-fiscaliste agréé est exercée dans le cadre d'une personne morale, les modalités d'agrément de ces personnes sont, en vertu de l'article 47 de la loi du 22 avril 1999, déterminées par le Roi.

L'arrêté royal du 15 février 2005 relatif à l'exercice de la profession de comptable agréé et de comptable-fiscaliste agréé dans le cadre d'une personne morale (*Moniteur belge* du 16 mars 2005) fixe pour les sociétés professionnelles -ayant pour objet la prestation de services relevant de la mission de comptable(-fiscaliste)- les conditions relatives à leur agrément par l'IPCF.

Le Conseil supérieur a déjà émis, en date du 24 juin 2003, un avis portant sur cet arrêté.³

Les membres du Conseil supérieur entendent relever les points suivants à propos du texte soumis pour avis visant la modification de l'arrêté précité :

▲ B.1. L'actionariat et la structure d'administration

6. La réglementation actuelle (article 8) prévoit qu'au sein d'une société de comptables(-fiscalistes) agréés, au moins quatre cinquièmes des parts ou actions ainsi que des droits de vote doivent être détenus par des membres de l'IPCF et/ou des personnes ayant, à l'étranger, une qualité reconnue équivalente. Un cinquième des parts ou actions ainsi que des droits de vote peut être détenu par des parents proches.⁴

L'organe d'administration doit être composé à 100 % de professionnels agréés, membres de

3 Avis du Conseil supérieur des Professions économiques du 24 juin 2003, *Rapport annuel CSPE, 2002-2003*, pp. 139-145.

4 Le conjoint, le partenaire cohabitant légal ou un parent allié jusqu'au troisième degré, d'un des associés, gérants, administrateurs ou membres du comité de direction, ou du partenaire cohabitant légal.

l'Institut, ou de personnes ayant à l'étranger une qualité reconnue équivalente.

7. Le projet soumis pour avis vise à assouplir ces exigences. Au niveau de l'actionariat, il prévoit que désormais la majorité des droits de vote dont disposent les associés ou actionnaires, doit être en possession de membres de l'IPCF ou de personnes qui ont à l'étranger une qualité reconnue équivalente à celle de comptable ou de comptable-fiscaliste agréé en Belgique (articles 3 et 4 du projet modifiant les articles 8, 4° a) et 9, 3° a) actuels de l'arrêté royal du 15 février 2005).

En ce qui concerne la structure d'administration, le projet prévoit que la majorité des gérants, administrateurs, membres du comité de direction et de façon plus générale les mandataires indépendants doivent être membre de l'IPCF ou doivent être des personnes qui possèdent à l'étranger une qualité reconnue équivalente (article 5 du projet modifiant les articles 8, 5° et 9, 4° actuels de l'arrêté royal du 15 février 2005).

Cela signifie que le texte soumis pour avis autorise dorénavant à des non-professionnels de détenir un intérêt (au maximum 49 %) dans une personne morale agréée par l'IPCF et la mise sur pied d'un organe de gestion par ailleurs composé d'une minorité de non-professionnels.

Ce nouveau régime serait d'application similaire aux personnes morales professionnelles de droit belge comme de droit étranger.

8. À l'examen, il s'avère que le régime proposé pour l'actionariat et la structure d'administration des personnes morales IPCF s'aligne sur les règles applicables aux sociétés de réviseurs d'entreprises.⁵ Il en est de même pour le régime proposé pour les sociétés IEC (*cf. infra*).

5 Depuis le 31 août 2007, les règles régissant l'actionariat et l'administration des sociétés de réviseurs ont été assouplies à la suite de la transposition de la directive «audit» en droit belge. Ainsi, par exemple, seule la majorité des droits de vote doit dorénavant être détenue par des cabinets d'audit et/ou des contrôleurs légaux. De même, l'organe de gestion doit être composé majoritairement de cabinets d'audit et/ou de contrôleurs légaux.

À ce titre, deux membres du Conseil supérieur, Mme Bergie VAN DEN BOSSCHE et M. Jean-LUC STRUYF, déclarent

Le Conseil supérieur tient cependant à souligner que l'ouverture du capital et de l'administration des sociétés de réviseurs découle de la transposition en droit belge d'une directive européenne, appelée la directive «audit» du 17 mai 2006.

Par ailleurs, la modification de l'actionnariat et de la structure d'administration des sociétés de réviseurs s'inscrit dans une réforme générale du révisorat couvrant différents domaines de réglementations: outre un système efficace de contrôle public des professionnels et un système performant d'assurance qualité, les réviseurs d'entreprises sont notamment soumis à de sévères principes d'éthique. Dans ce contexte, une attention particulière est portée à l'intérêt public, l'intégrité, l'indépendance et l'objectivité, la compétence et la conscience professionnelle.

Les membres du Conseil supérieur sont dès lors d'avis que les règles en matière de capital et d'administration des sociétés de réviseurs, ne peuvent s'appliquer telles quelles à d'autres sociétés professionnelles.

9. Les membres du Conseil supérieur ne sont cependant pas insensibles aux tendances actuelles et à la nécessité ressentie par les sociétés professionnelles de s'adapter à un monde économique en mutation constante. Le Conseil supérieur se montre également favorable aux structures souples de coopération entre les divers acteurs économiques.

Le Conseil supérieur ne marque dès lors pas d'opposition de principe à l'ouverture progressive des sociétés professionnelles à un actionnariat familial, voire externe.

Soucieux de prendre en considération l'intérêt général et les impératifs de la vie sociale, les membres du Conseil supérieur s'interrogent à propos du fait que n'importe quelle tierce personne, totalement étrangère à la profession et

regretter que la réglementation européenne ait permis l'ouverture des sociétés professionnelles à des personnes entièrement étrangères à la profession et qui ne sont aucunement soumises à un code reconnu de déontologie professionnelle.

au professionnel lui-même, et pas uniquement un autre membre des professions économiques lié par des règles déontologiques reconnues, puisse dorénavant participer (sans dépasser les 50 %) au capital d'une société professionnelle.

De l'avis des membres du Conseil supérieur, il conviendrait de réserver cette minorité des droits de vote aux personnes appartenant à une des professions économiques ressortissant de la compétence du Conseil supérieur et qui sont liées par des règles déontologiques agréées, ou à des parents proches du professionnel.

Le cas échéant, un pourcentage limité des droits de vote pourrait être détenu par des «tiers», c'est-à-dire, des personnes qui ne sont ni des professionnels, ni des parents proches du professionnel.

En tout état de cause, une demande d'agrément introduite par une société professionnelle auprès du Conseil national devrait être assortie, après vérification, de la composition exacte de son actionnariat. Toute modification ultérieure devrait, elle aussi, être préalablement et systématiquement soumise à l'Institut.

▲ **B.2. Déontologie et participation de non-professionnels**

10. L'exercice d'une activité professionnelle par l'intermédiaire d'une personne morale est réservé aux seuls professionnels. En effet, l'article 7, § 2 de l'arrêté actuel prévoit que les personnes morales IPCF doivent accomplir ces activités, lorsqu'elles sont exercées en Belgique, par ou sous la direction effective d'au moins une personne physique ayant la qualité de comptable agréé ou de comptable-fiscaliste agréé. Ce comptable agréé ou comptable-fiscaliste agréé est, à raison des activités dont l'accomplissement ou la direction effective lui est confié, soumis personnellement à la discipline de l'Institut.

Le projet de texte étend cette exigence aux personnes ayant une qualité équivalente (article 5 du projet d'arrêté).

De l'avis du Conseil supérieur, l'exigence réservant l'exercice d'une activité professionnelle au nom de la personne morale aux seuls professionnels, est parfaitement logique. Il n'en demeure pas moins que les membres s'interrogent sur le fait de savoir si cette exigence permettra d'exclure tout risque de confusion, de la part des non-professionnels, entre intérêts «commerciaux» et «professionnels».

Le Conseil supérieur estime que, dans le cas de personnes morales dont le capital est notamment détenu par des non-professionnels, il convient de garantir au mieux le respect des règles déontologiques.

Le Conseil supérieur recommande, par conséquent, de compléter le texte par une disposition spécifique interdisant à un non-professionnel, actionnaire d'une personne morale IPCF, toute intervention dans l'exercice d'une activité professionnelle susceptible de compromettre l'indépendance du comptable agréé ou du comptable-fiscaliste agréé dans l'accomplissement de sa mission au nom de la personne morale en question.

11. Le Conseil supérieur est également soucieux du respect des principes éthiques fondamentaux en matière d'indépendance et de dignité des personnes morales agréées. Dans l'hypothèse, par exemple, où des clients (potentiels) du professionnel devaient participer à l'administration et/ou au capital de la société professionnelle de ce dernier, le risque de conflits d'intérêts ne pourra pas être exclu. Il est évident que cette situation pourrait être de nature à compromettre l'indépendance du professionnel dans l'exercice de ses missions.

Le Conseil supérieur souligne la nécessité de prévoir des garanties suffisantes en vue d'assurer le respect des principes éthiques fondamentaux par les personnes morales agréées au cas où des personnes tierces devaient participer à la gestion et/ou au capital.

▲ **B.3. Transparence et inscription au tableau**

12. En ce qui concerne la mention des personnes morales IPCF, l'article 4, § 3 (inchangé) de l'arrêté existant prévoit: «*À côté de la dénomination de la personne morale, sont mentionnés les noms de tous les associés ou actionnaires, administrateurs, gérants et membres du comité de direction qui sont membres de l'Institut*» (Nous soulignons).

Dans la situation actuelle, la réglementation se voit confrontée à la question de savoir si et comment les actionnaires, associés, administrateurs, gérants, etc., qui ont une qualité équivalente à l'étranger mais qui ne sont pas nécessairement membres de l'Institut, seront inscrits au tableau.

Cette question se pose également au niveau de la nouvelle réglementation en projet, permettant aux non-professionnels de participer à l'actionariat et/ou à la structure d'administration des personnes morales IPCF. L'information sur l'identité de ces non-professionnels sera-t-elle accessible aux «acteurs sociaux» ou ces derniers n'auront-ils accès qu'à l'identité des seuls membres de l'Institut ?

13. Certes, l'article 10, § 6 du code de déontologie de l'IPCF (dans sa version approuvée par l'arrêté royal 23 décembre 1997) impose à tous les comptables IPCF ayant établi des liens de collaboration dans le cadre de l'exercice de la profession, d'adresser, dans un délai de trois mois après chaque nomination ou modification, à la Chambre exécutive une liste actualisée mentionnant les noms, prénoms, profession et nationalité des gérants, administrateurs et associés actifs de la personne morale ou de l'as-

sociation dont ils font partie, ainsi que l'importance de leur participation dans celle-ci.

Cette information n'est cependant pas disponible pour le public.

14. En ce qui concerne les cabinets de révision, le registre public doit contenir tant le nom que l'adresse professionnelle de tous les propriétaires et actionnaires, ainsi que le nom et l'adresse professionnelle de tous les membres de l'organe d'administration ou de direction (voir l'article 10, § 1^{er}, 6^o et 7^o de l'arrêté royal du 30 avril 2007 relatif à l'agrément des réviseurs d'entreprises et au registre public).

Le Conseil supérieur se prononce en faveur de la transparence et recommande dès lors que toute tierce personne intéressée puisse prendre connaissance, par simple consultation à distance du tableau, de l'identité de tous les actionnaires, associés, gérants, etc., d'une personne morale agréée par l'IPCF⁶, même si ces personnes n'ont pas la qualité de comptable(-fiscaliste) agréé ou une qualité équivalente.

▲ **B.4. Accomplissement de missions et intervention de professionnels ayant une qualité équivalente**

15. Les personnes physiques qui exercent des activités comptables au nom et pour compte des personnes morales agréées, peuvent soit être membres de l'IPCF (article 7, § 2 de l'arrêté existant), soit avoir une qualité reconnue équivalente en Belgique ou à l'étranger (article 5 du projet modifiant les articles 8, 5^o et 9, 4^o).

Les membres du Conseil supérieur constatent que la portée de cette disposition est plus large que pour celle applicable aux sociétés d'expertise comptable ou de conseil fiscal. Dans le cas des sociétés IEC, la personne physique chargée de l'accomplissement d'une mission au nom et

pour compte de la société est présumée avoir la qualité d'expert-comptable et/ou de conseil fiscal et dès lors être membre de l'IEC (lecture conjointe de l'article 32 et de l'article 4, 1^o de la loi du 22 avril 1999). Les membres du Conseil supérieur ne voient pas pour quelle raison une réglementation divergente se justifierait pour les personnes morales IPCF.

Le Conseil supérieur estime qu'il convient d'aligner la réglementation relative à l'accomplissement de missions et à l'intervention des professionnels ayant une qualité équivalente, sur celle arrêtée par l'IEC.

▲ **B.5. Organe de gestion limité à deux membres**

16. Lorsque l'organe de gestion n'est composé que de deux membres, un membre doit être nommé parmi les membres de l'Institut et le deuxième membre peut être nommé parmi les réviseurs d'entreprises, les experts-comptables, les réviseurs d'entreprises stagiaires ou les experts-comptables stagiaires. Cette innovation est réalisée par l'article 6 du projet d'arrêté, et complète l'article 8, 5^o traitant de l'administration.

Cette règle est cependant assortie d'une condition, à savoir que les dispositions de l'article 8, 4^o a) concernant les droits de vote soient prises en considération.

17. Les membres du Conseil supérieur accueillent favorablement cette opportunité souple de coopération entre les différentes professions économiques, dans l'hypothèse où l'organe de gestion des personnes morales IPCF n'est composé que de deux personnes.

Il n'en demeure pas moins qu'il convient de savoir si le renvoi à l'article 8, 4^o, a) concernant les droits de vote se justifie. Même en l'absence d'un tel renvoi, il semble évident que les conditions d'agrément arrêtées par l'article 8, trouvent à s'appliquer intégralement.

⁶ Voir dans le même sens, l'avis du Conseil supérieur du 24 juin 2003, point 4 «Tenue de la liste des personnes morales», o.c. pp. 142-143.

Le Conseil supérieur recommande une simplification de la disposition de l'article 6 du projet par la suppression des renvois inutiles aux conditions préalables.

▲ B.6. Sociétés de moyens

18. Outre les adaptations susvisées et relatives aux personnes morales professionnelles (ayant pour objet la prestation de services relevant de la fonction de comptable(-fiscaliste) agréé), le projet soumis pour avis propose également une adaptation du régime applicable aux personnes morales constituées en vue de la mise en commun de tout ou partie des charges afférentes à la profession (dites sociétés de moyens).

Le projet dispose qu'à l'avenir ces personnes morales ne seraient plus agréées en tant que telles ni inscrites sur le tableau de l'IPCF, mais seraient admises aux seules conditions fixées par l'arrêté royal (article 1^{er} du projet d'arrêté).

19. Le Conseil supérieur relève que la condition relative aux personnes avec lesquelles cette personne morale peut être constituée, est plus stricte que celle proposée pour les sociétés professionnelles. En effet, une personne morale «ne peut être constituée qu'avec des personnes exerçant une professionnelle intellectuelle et prestataire de services, et réglementée dans au moins un des pays de l'Union européenne.» (Article 6, a) nouveau)

Il convient également de rappeler que les dispositions relatives aux sociétés de moyens applicables aux réviseurs d'entreprises⁷ ont été abrogées en 2007, à la suite de la transposition de la directive «audit».

Enfin et en ce qui concerne les sociétés de moyens, on peut s'interroger sur la raison qui pourrait conduire à imposer aux membres IPCF une réglementation plus stricte que celle ap-

⁷ Il s'agit plus particulièrement de l'ancien article 8, §§ 2 à 4 de la loi du 22 juillet 1953 et des anciens articles 29 à 32 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises; ces dispositions ont été abrogées.

pllicable aux autres professions économiques, notamment les réviseurs d'entreprises. Cette discordance pourrait d'ailleurs entraver la collaboration entre les différentes professions économiques et déformer la position des membres de l'IPCF.

Le Conseil supérieur recommande dès lors une révision et, le cas échéant, un assouplissement des règles de l'IPCF relatives aux modalités régissant la constitution des sociétés de moyens.

▲ B.7. Observations de forme

20. Le texte proposé utilise différentes formulations pour la notion de «personnes ayant une qualité équivalente». La question se pose de savoir dans quelle mesure une divergence dans la terminologie utilisée se justifie. Il conviendrait d'uniformiser celle-ci, dans la mesure du possible. Le défaut de cohérence est illustré par les extraits suivants:

- l'article 3 du projet: «personnes qui ont à l'étranger une qualité reconnue équivalente à celle de comptable ou de comptable-fiscaliste en Belgique *en exécution de traités internationaux ou moyennant réciprocité*»;
- l'article 5, al. 1^{er} du projet: «personnes qui possèdent à l'étranger une qualité reconnue équivalente à celle de comptable ou de comptable-fiscaliste en Belgique en exécution de traités internationaux *auxquels la Belgique est partie* ou moyennant réciprocité»;
- l'article 5, al. 2 du projet: «Les personnes physiques (...) doivent avoir la qualité de comptable ou comptable-fiscaliste ou une qualité reconnue équivalente en Belgique ou à l'étranger»;
- l'article 6 du projet: «des personnes qui possèdent à l'étranger une qualité reconnue équivalente»;
- l'article 10 de l'actuel arrêté royal: «Pour l'application des articles 8 et 9, sont considérées avoir une qualité équivalente à celle de comptable ou de comptable-fiscaliste en Belgique, les personnes physiques non-résidentes en Belgique, ainsi que les personnes morales constituées sous l'empire d'un droit étranger,

qui ont obtenu dans leur pays une qualification équivalente et légalement reconnue dans ce pays pour les activités comptables.»

21. Les versions française et néerlandaise présentent également certains défauts de concordance, par exemple :

- à l'article 5 du projet: «(...) personne physique (...) représentant de la personne morale. Celle-ci est personnellement soumise à la *déontologie de l'Institut*». En néerlandais: de *beroeps-tucht* van het Instituut;
- à l'article 5 du projet: «représentant la personne morale». En néerlandais: «*permanente vertegenwoordiger van de rechtspersoon*» ;
- à l'article 6 du projet: si le conseil d'administration ou la direction n'est composé que de deux membres, «*le deuxième membre peut être nommé parmi les personnes légalement habilitées en Belgique pour exercer des activités tel que défini (...)*». En néerlandais: «*(...) mag het tweede lid benoemd worden onder de personen die in België wettelijk gerechtigd zijn om de aan de boekhouder of boekhouder-fiscalist voorbehouden werkzaamheden uit te oefenen, zoals bedoeld (...)*».

▲ C. Exercice de la profession d'expert-comptable et/ou de conseil fiscal dans le cadre d'une société agréée par l'IEC

22. Les conditions mises à l'octroi par l'IEC de la qualité d'expert-comptable ou de conseil fiscal aux sociétés sont fixées par l'arrêté royal du 4 mai 1999 relatif à l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux (*M.B.* du 29 juin 1999, deuxième édition).

Les conditions d'agrément opèrent une distinction entre les types de sociétés suivants:

- la société civile de droit belge (article 6 de l'arrêté existant);
- la société constituée au sein d'un groupe de sociétés ou d'un groupement professionnel ou par une ou plusieurs entreprises (article 7 de l'arrêté existant); et
- la société constituée sous l'empire d'un droit étranger (article 8 de l'arrêté existant).

En ce qui concerne le projet soumis pour avis, les membres du Conseil supérieur entendent relever les aspects suivants :

▲ C.1. L'actionariat et la structure d'administration

23. En vertu de la réglementation existante, les associés d'une société d'experts-comptables et/ou de conseils fiscaux doivent être membres de l'IEC ou avoir, à l'étranger, une qualité reconnue équivalente à celle d'expert-comptable ou de conseil fiscal. La majorité des actions et parts ainsi que la majorité du pouvoir votal dont disposent les associés doivent être détenues par des membres de l'IEC. Une minorité peut être détenue par des personnes qui ont, à l'étranger, une qualité reconnue équivalente. Les gérants et administrateurs doivent être des personnes physiques et la majorité d'entre eux doit être membre de l'IEC.

24. Ces exigences sont assouplies par le projet d'arrêté royal soumis pour avis. Au niveau de l'actionariat, le projet prévoit que, dorénavant, la majorité des droits de vote dont disposent les associés ou actionnaires, doit être en possession de membres de l'IEC ou de personnes qui ont à l'étranger une qualité reconnue équivalente (article 1^{er} du projet modifiant l'actuel article 6, § 1^{er} de l'arrêté royal du 4 mai 1999).

Au niveau de la structure d'administration, le projet dispose que la majorité des membres de l'organe de gestion ou de direction ou la majorité des gérants ou administrateurs doit soit être expert-comptable ou conseil fiscal, soit avoir dans un État membre de l'Union européenne une qualité équivalente.

Cela signifie que le projet soumis pour avis autorise dorénavant à des non-professionnels de détenir un intérêt (au maximum 49 %) dans une personne morale agréée par l'IEC et la mise sur pied d'un organe de gestion par ailleurs composé d'une minorité de non-professionnels.

25. À l'examen, il s'avère que le régime proposé pour l'actionariat et la structure d'administration des sociétés IEC s'aligne sur les règles

arrêtées pour les réviseurs d'entreprises.⁸ Il en est de même pour le régime proposé pour les personnes morales IPCF (cf. *supra*).

Le Conseil supérieur tient cependant à souligner que l'ouverture du capital et de l'administration des sociétés de réviseurs d'entreprises découle de la transposition en droit belge d'une directive européenne, dite directive «audit», du 17 mai 2006.

Par ailleurs, la modification de l'actionariat et de la structure d'administration des sociétés de réviseurs s'inscrit dans une réforme générale du révisorat couvrant différents domaines de réglementations : outre un système efficace de contrôle public des professionnels et un système performant d'assurance qualité, les réviseurs d'entreprises sont notamment soumis à de sévères principes d'éthique. Dans ce contexte, une attention particulière est portée à l'intérêt public, l'intégrité, l'indépendance et l'objectivité, la compétence et la conscience professionnelle.

Les membres du Conseil supérieur sont dès lors d'avis que les règles en matière de capital et d'administration des sociétés de réviseurs d'entreprises ne peuvent s'appliquer telles quelles à d'autres sociétés professionnelles.

26. Les membres du Conseil supérieur ne sont cependant pas insensibles aux tendances actuelles et à la nécessité ressentie par les sociétés professionnelles de s'adapter à un monde économique en mutation constante. Le Conseil supérieur se montre également favorable aux structures souples de coopération entre les divers acteurs économiques.

Le Conseil supérieur ne marque dès lors pas d'opposition de principe à l'ouverture des sociétés professionnelles à un actionariat familial, voire externe.

Soucieux de prendre en considération l'intérêt général et les impératifs de la vie sociale, les

membres du Conseil supérieur s'interrogent à propos du fait que n'importe quelle tierce personne, totalement étrangère à la profession et au professionnel lui-même, et pas uniquement un autre membre des professions économiques lié par des règles déontologiques reconnues, puisse dorénavant participer (sans dépasser les 50 %) au capital d'une société professionnelle.

De l'avis des membres du Conseil supérieur, il conviendrait de réserver cette minorité des droits de vote aux personnes appartenant à une des professions économiques ressortissant de la compétence du Conseil supérieur et qui sont liées par des règles déontologiques agréées, ou à des parents proches du professionnel.

Le cas échéant, un pourcentage limité des droits de vote pourrait être détenu par des «tiers», c'est-à-dire, des personnes qui ne sont ni des professionnels, ni des parents proches du professionnel.

En tout état de cause, une demande d'agrément introduite par une société professionnelle auprès du Conseil de l'Institut devrait être assortie, après vérification, de la composition exacte de son actionariat. Toute modification ultérieure devrait, elle aussi, être préalablement et systématiquement soumise à l'Institut.

27. À l'examen, il s'avère que le nouveau régime relatif à l'actionariat et à la structure d'administration ne serait rendu applicable qu'aux seules sociétés professionnelles constituées sous l'empire du droit belge. En effet, les actuels articles 7 (sociétés constituées au sein d'un groupe de sociétés ou d'un groupement professionnel ou par une ou plusieurs entreprises) et 8 (sociétés constituées sous l'empire d'un droit étranger) demeurent inchangés.

Les règles relatives à l'actionariat et à la structure d'administration s'avèrent dès lors moins souples pour les sociétés constituées sous l'empire d'un droit étranger et les sociétés constituées au sein d'un groupe de sociétés ou d'un

⁸ Voir à ce sujet, la note de bas de page n° 5 *supra*.

groupement professionnel ou par une ou plusieurs entreprises.

Les membres du Conseil supérieur ne perçoivent pas quelle raison pourrait conduire à imposer à ces sociétés des conditions différentes et plus strictes.

De l'avis des membres du Conseil supérieur et dans la mesure où il n'y a pas de motif valable justifiant une approche différente pour les divers types de sociétés visés par l'arrêté, il y a lieu d'assurer une égalité au niveau des règles relatives à l'actionariat et à la structure d'administration introduites pour les différentes sociétés agréées par l'IEC.

▲ C.2. Déontologie et participation de non-professionnels

28. L'exercice des activités professionnelles sous la forme de société est exclusivement réservé aux professionnels. L'article 32 de la loi du 22 avril 1999 dispose, en effet, que chaque fois qu'une mission est confiée à une société IEC, celle-ci est tenue de désigner parmi ses associés, gérants ou administrateurs un représentant-personne physique qui est chargé de l'exécution de la mission au nom et pour compte de la société. Ce représentant est soumis aux mêmes conditions et encourt les mêmes responsabilités civiles, pénales et disciplinaires que s'il exerçait cette mission en nom et pour compte propre, sans préjudice de la responsabilité solidaire de la société civile qu'il représente.

Le représentant doit avoir la qualité d'expert-comptable et/ou de conseil fiscal.

29. De l'avis du Conseil supérieur, l'exigence réservant l'exercice d'une activité professionnelle aux seuls professionnels est parfaitement logique. Les membres s'interrogent cependant sur le fait de savoir si cette exigence permettra d'exclure, de la part des non-professionnels, toute confusion entre intérêts «commerciaux» et «professionnels».

Le Conseil supérieur estime que, dans le cas de personnes morales dont le capital est notamment détenu par des non-professionnels, il convient de garantir au mieux le respect des règles déontologiques.

Le Conseil supérieur recommande, par conséquent, de compléter le texte par une disposition spécifique interdisant à un non-professionnel actionnaire d'une personne morale IEC toute intervention dans l'exercice d'une activité professionnelle susceptible de compromettre l'indépendance de l'expert-comptable et/ou du conseil fiscal dans l'accomplissement de sa mission au nom de la société concernée.

30. Le Conseil supérieur est également soucieux du respect des principes éthiques fondamentaux en matière d'indépendance et de dignité des personnes morales agréées. Dans l'hypothèse, par exemple, où des clients (potentiels) du professionnel devaient participer à l'administration et/ou au capital de la société professionnelle de ce dernier, le risque de conflits d'intérêts ne pourra pas être exclu. Il est évident que cette situation pourrait être de nature à compromettre l'indépendance du professionnel dans l'exercice de ses missions.

Le Conseil supérieur attire l'attention sur la nécessité de prévoir des garanties suffisantes en vue d'assurer le respect des principes déontologiques fondamentaux par les personnes morales agréées au cas où des personnes tierces devaient participer à la gestion et/ou au capital.

▲ C.3. *Transparence et inscription au tableau*

31. En ce qui concerne les sociétés IEC, le tableau comprend les noms et prénoms des associés, gérants et administrateurs ayant la qualité d'expert-comptable (article 5, § 1^{er} de la loi du 22 avril 1999 et article 6, § 1^{er}, alinéa 3, 7^o de l'arrêté royal du 2 mars 1989 fixant le règlement d'ordre intérieur de l'Institut des Experts-Comptables).

Le régime proposé permettra dorénavant aux non-professionnels de participer à l'actionnariat et/ou à la structure d'administration des sociétés IEC. La question se pose cependant de savoir si l'information sur l'identité de ces non-professionnels sera accessible aux «acteurs sociaux» ou ces derniers n'auront-ils accès qu'à l'identité des seuls membres de l'Institut.

32. En ce qui concerne les sociétés de réviseurs d'entreprises, l'information sur le nom et l'adresse professionnelle de tous les actionnaires et tous les membres de l'organe d'administration est librement disponible dans le registre public (cf. *supra* n° 14).

Le Conseil supérieur se prononce en faveur de la transparence et recommande dès lors que toute tierce personne intéressée puisse prendre connaissance, par simple consultation à distance du tableau, de l'identité de tous les actionnaires, associés, gérants, etc., d'une société agréée par l'IEC, même si ces personnes n'ont pas la qualité d'expert-comptable et/ou de conseil fiscal.

▲ C.4. *Crédibilité*⁹

33. La modification proposée à l'article 6, § 2 (article 1, 2^o du projet) prévoit la possibilité de refuser à une société son admission si, de l'appréciation du Conseil de l'IEC, sa crédibilité a été mise en cause. Les critères -non limitatifs- arrêtés à cet effet sont nouveaux.

9 Voir aussi la deuxième observation de forme sous le n° 41.

34. Il s'avère que ce principe de crédibilité est également contenu dans la réglementation applicable aux réviseurs d'entreprises. En vertu de l'article 6, § 2 de la loi du 22 juillet 1953, une personne morale ne peut être admise en qualité de réviseur d'entreprises si son honorabilité est mise en cause à la suite de certains éléments. La loi de 1953 prévoit par ailleurs la possibilité, pour le Conseil de l'IRE, de retirer la qualité de réviseur d'entreprises si l'honorabilité de la personne morale est sérieusement compromise (article 8, § 1^{er} de la loi du 22 juillet 1953).

35. Les membres du Conseil supérieur font observer que seul l'arrêté d'exécution consacre la notion de crédibilité applicable aux sociétés IEC, sans pour autant disposer d'une base légale explicite.

Par ailleurs, il n'existe actuellement pas de disposition applicable aux personnes morales qui permette le retrait de la qualité d'expert-comptable et/ou de conseil fiscal.

Pour les personnes physiques, par contre, il existe une procédure de retrait de cette qualité (articles 22 et 23 de la loi du 22 avril 1999), si la condition visée à l'article 19, 2^o de la loi (ne pas avoir été privé de ses droits civils et politiques, ne pas avoir été déclaré en faillite, absence d'interdiction professionnelle,...) n'est plus rencontrée.

Le Conseil supérieur se déclare favorable au principe de crédibilité, mais s'interroge sur l'opportunité de sa consécration par la voie d'un arrêté plutôt que d'une loi. Le Conseil supérieur recommande également la mise en concordance des approches divergentes en matière de crédibilité et des possibilités de retrait de la qualité selon qu'il s'agisse de personnes physiques ou morales.

▲ C.5. *Organe de gestion ou de direction limité à deux personnes*

36. Lorsque l'organe de gestion ou de direction n'est composé que de deux membres, un membre doit être expert-comptable ou conseil fiscal ou avoir une qualité équivalente à l'étranger. Quant au deuxième membre, il «peut être nommé parmi

les personnes légalement habilitées en Belgique pour exercer des activités telles que définies aux articles 46 & 48 de la loi, moyennant d'une part la prise en considération du 3^o susvisé, relatif au droit de vote et d'autre part la preuve que le membre appartenant à l'Institut des experts-comptables et des conseils fiscaux dispose d'une voix prépondérante dans les décisions de l'organe de gestion ou de direction.» (Article 1^{er}, 1^o du projet modifiant l'article 6, § 1^{er}, 5^o).

Cela signifie que la deuxième personne peut être un comptable(-fiscaliste) agréé, un comptable(-fiscaliste) stagiaire, un réviseur d'entreprises, un réviseur d'entreprises stagiaire ou un expert-comptable stagiaire.

Un régime analogue est proposé pour les personnes morales IPCF¹⁰, à la différence que, outre le renvoi à la condition relative à la majorité des droits de vote, une condition est prévue en sus, en l'occurrence donner la preuve que le membre de l'IEC dispose d'une voix prépondérante dans les décisions de l'organe de gestion ou de direction.

Cette exigence de disposer d'une voix prépondérante porte également probablement à l'égard de la personne ayant une qualité reconnue équivalente, bien que le texte ne le précise pas explicitement.

Comme dans le cas de la réglementation IPCF, la question peut être posée si le renvoi à l'alinéa 3 concernant les droits de vote, se justifie. Même en l'absence d'un tel renvoi, il semble évident que les conditions d'agrément arrêtées par l'article 6, § 1^{er}, s'appliquent intégralement.

Les membres du Conseil supérieur accueillent favorablement cette opportunité souple de coopération entre les différentes professions économiques dans l'hypothèse où l'organe de gestion des sociétés IEC n'est composé que de deux personnes. Ils recommandent cependant une réécriture du texte proposé dans le sens d'une simplification et une augmentation de sa lisibilité.

10 Cf. les nos 16 et 17.

▲ C.6. Qualité équivalente

37. L'actuel article 11 de l'arrêté du 4 mai 1999 précise ce qu'il convient d'entendre sous une qualité équivalente à celle d'expert-comptable et/ou de conseiller fiscal en Belgique.

Sont considérées -d'office et sans autre procédure- avoir une qualité équivalente pour l'application des conditions d'agrément des sociétés professionnelles IEC, les personnes physiques non domiciliées en Belgique, ainsi que les sociétés constituées sous l'empire d'un droit étranger, qui ont obtenu dans leur pays une qualification équivalente et légalement reconnue dans ce pays pour l'expertise comptable ou pour le contrôle des comptes des sociétés.

La disposition visée évoque (notamment) *«une qualification équivalente et légalement reconnue à l'étranger (...) «pour l'expertise comptable ou pour le contrôle des comptes des sociétés».* À ce titre, elle se réfère à la directive 84/253/CEE du 10 avril 1984 concernant l'agrément des personnes chargées du contrôle légal des documents comptables (dite directive «audit»): *«pour autant que cette qualification réponde aux conditions prévues par la directive...».*

L'article 2 du projet soumis pour avis maintient cette définition, mais se limite à une adaptation de la référence à l'ancienne huitième directive en la remplaçant par un renvoi à la directive «audit» du 17 mai 2006 qui s'est substituée à la huitième directive européenne.

38. Les membres du Conseil supérieur se déclarent hésitants à l'égard d'une adaptation «sans plus» du renvoi à cette directive «audit».

Tout d'abord, les aspects abordés par la directive «audit» sont bien plus nombreux que ceux traités dans l'ancienne huitième directive; cette dernière se limite principalement aux conditions d'agrément du contrôleur légal des comptes. En revanche, la directive «audit» aborde de nombreux autres aspects liés au contrôle légal des comptes (tels la supervision publique, le contrôle de qualité, les normes de contrôle,...) qui ne sont pas nécessairement applicables aux experts-comptables et/ou aux conseils fiscaux.

Ensuite, le renvoi à la directive «audit» pourrait, pour les personnes non domiciliées en Belgique, avoir comme conséquence que les exigences qui leur sont imposées en matière de formation de Master, ne s'appliqueraient pas de façon égalitaire aux experts-comptables «belges». En effet, la loi du 22 avril 1999 prévoit une série de dérogations possibles au diplôme de niveau de Master.

Un simple renvoi à la directive «audit» offre, en outre, aux personnes qui à l'étranger répondent aux conditions de la directive «audit» (par exemple, les *registeraccountants* néerlandais) la possibilité de détenir la majorité, voire la totalité des actions, ou de former la majorité ou l'intégralité au conseil d'administration, alors que les professionnels belges (les réviseurs d'entreprises) en sont exclus.

De l'avis des membres du Conseil supérieur, un simple renvoi à la directive «audit» pourrait entraîner une discrimination de certaines catégories de personnes. Ce renvoi appelle dès lors une adaptation et une précision.

▲ C.7. *Objet de la société IEC*

39. Pour pouvoir être agréée comme société IEC, l'objet et l'activité de cette dernière doivent être limités, d'une part, à la prestation de services relevant de la fonction d'expert-comptable et/ou de conseil fiscal, et, d'autre part, à l'exercice d'activités compatibles avec celle-ci (l'actuel article 6, § 1^{er}, 1^o de l'arrêté royal du 4 mai 1999).

À l'examen du projet, il s'avère que cette condition n'a pas été reprise comme une condition explicite à l'agrément.

Les membres du Conseil supérieur ne voient pas de raison justifiant l'omission de cette condition.

Étant donné que les sociétés ayant pour objet la prestation de services relevant de la fonction d'expert-comptable et/ou de conseil fiscal, seront les seules à pouvoir obtenir un agrément IEC, le Conseil supérieur estime qu'il convient de maintenir la condition portant sur l'objet et l'activité de la société.

▲ C.8. *Observations de forme*

40. Le préambule du projet soumis pour avis se réfère aux articles 20, 1^o et 41, § 1, 2^o de la loi du 22 avril 1999. Cette référence est également reprise à l'article 1^{er} du projet modifiant l'article 6, § 1^{er} de l'arrêté royal du 4 mai 1999.

Les dispositions légales visées ne portent que sur les seules sociétés entre titulaires de la même qualité. La question se pose de savoir pourquoi il n'est pas également fait référence à l'article 42 (qui traite des sociétés entre titulaires de qualités différentes). L'arrêté existant se limite d'ailleurs, lui aussi, à la seule référence aux articles 20, 1^o et 42 de la loi de 1999.

41. Les versions française et néerlandaise présentent également certains défauts de concordance, par exemple:

- la modification proposée à l'article 6, § 1^{er}, 3^o et 4^o (article 1^{er} du projet): la version française parle de «personnes qui ont dans un État membre de l'Union européenne une qualité reconnue équivalente à celle d'expert-comptable ou de conseil fiscal en Belgique...», en néerlandais: «*personen die in het buitenland een hoedanigheid hebben die als gelijkwaardig met die van accountant of belastingconsulent in België wordt erkend....*»
- la modification proposée à l'article 6, § 2 (article 1^{er} du projet): alors que la version néerlandaise reprend le terme «betrouwbaarheid», terme généralement utilisé en néerlandais dans les textes légaux belges évoquant cette notion, la version française introduit le terme «crédibilité»; il convient de s'en tenir au terme «honorabilité», terme généralement utilisé en français dans les textes légaux belges évoquant cette notion.

Les Professions économiques en chiffres

(en date du 31 décembre 2008)

Institut des Réviseurs d'Entreprises

		Total	NL	Fr
A.	Nombre de membres (personnes physiques) :	1.039	673	366
B.	Nombre de membres (personnes morales) :	505		
C.	Nombre de stagiaires (personnes physiques) :	533	392	141

Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux

A. Nombre de membres (personnes physiques)		Total	NL	Fr
		6.930	4.348	2.582
-	Experts-comptables et Conseils fiscaux :	3.609	2.190	1.419
-	Experts-comptables :	2.006	1.150	856
-	Conseils fiscaux :	1.315	1.008	307

Sous-liste des «externes»		Total	NL	Fr
		4.347	2.611	1.736
-	Experts-comptables et Conseils fiscaux	2.819	1.669	1.150
-	Experts-comptables	999	547	452
-	Conseils fiscaux	529	395	134

Autres (internes et autres)		Total	NL	Fr
		2.583	1.737	846
-	Experts-comptables et Conseils fiscaux	790	521	269
-	Experts-comptables	1.007	603	404
-	Conseils fiscaux	786	613	173

B. Nombre de membres (personnes morales)		Total	NL	Fr
		2.732	1.658	1.074
-	Experts-comptables et Conseils fiscaux	1.443	904	539
-	Experts-comptables	1.065	592	473
-	Conseils fiscaux	224	162	62

C. Nombre de stagiaires (personnes physiques)		Total	NL	Fr
		2.098	1.437	661
-	Experts-comptables	1.554	988	566
-	Conseils fiscaux	544	449	95

Institut Professionnel des Comptables et des Fiscalistes agréés

A. Nombre de membres (personnes physiques)		Total	NL	Fr
		5.277	2.936	2.341
-	Comptables agréés	858	463	395
-	Comptables-fiscalistes agréés	4.419	2.473	1.946

B. Nombre de personnes morales agréées		Total	NL	Fr
		3.000	1.722	1.278
-	Comptables agréés	432	313	119
-	Comptables-fiscalistes agréés	2.568	1.409	1.159

C. Nombre de stagiaires		Total	NL	Fr
		851	350	501
-	Stagiaires comptables agréés	50	30	20
-	Stagiaires comptables-fiscalistes agréés	801	320	481

Table des matières

Composition du Conseil supérieur et de ses Conseillers scientifiques	1
Avant-propos	3
Rapport d'activités relatif à l'année 2008	5
Programme de travail 2009	11
Cadre légal et réglementaire applicable au Conseil supérieur	15
Annexes	33
Annexe I Comptes du Conseil supérieur relatifs à l'exercice 2008.....	35
Annexe II Avis du 2 juillet 2008 portant sur un projet d'arrêté royal modifiant la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales en vue de la transposition de la directive européenne 2005/36/CE relative à la reconnaissance des qualifications professionnelles	37
Annexe III Avis du 30 septembre 2008 ayant trait à la modification de l'arrêté royal du 22 novembre 1990 relatif aux diplômes des candidats experts-comptables et des candidats conseils fiscaux.....	45
Annexe IV Avis du 11 décembre 2008 portant sur l'ouverture de l'actionariat et de l'administration de sociétés professionnelles de comptables(-fiscalistes) agréés, d'experts-comptables et de conseils fiscaux	47
Annexe V Les professions économiques en chiffres.....	59