

**Avis du 7 février 2018
concernant un projet d'arrêté royal relatif à la revue qualité
des membres externes de l'Institut des experts-comptables et des conseils fiscaux
et à l'utilisation de la lettre de mission**

A. Preamble

1. Monsieur Kris PEETERS, Vice-Premier Ministre et Ministre de l'Emploi, de l'Economie et des Consommateurs, chargé du Commerce extérieur, a adressé un courrier en date du 20 novembre 2017 demandant l'avis au Conseil supérieur à propos d'un « *projet d'arrêté royal relatif à la revue qualité des membres externes de l'Institut des experts-comptables et des conseils fiscaux et à l'utilisation de la lettre de mission* ».

Ce projet d'arrêté royal est pris en exécution de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales, modifiée récemment par la loi du 3 septembre 2017 (*Moniteur belge* du 11 septembre 2017), et plus particulièrement en exécution des articles 28, § 3 et 28/1 de la loi de 1999.

En application de ces nouvelles dispositions de la loi de 1999, les experts-comptables externes et les conseils fiscaux externes doivent dorénavant être soumis à une revue qualité définie par la loi. Le Roi peut fixer un règlement relatif à la revue qualité (nouvel article 28, § 3, alinéa 1^{er} de la loi précitée).

Les professionnels devront également établir une lettre de mission avec leur client. La loi précise qu'il appartient au Roi de fixer les modalités pour l'application de la lettre de mission (article 28/1, alinéa 2 de la loi précitée).

Tant la revue qualité que la lettre de mission font l'objet du projet d'arrêté royal soumis pour avis.

2. Le Conseil supérieur des Professions économiques a pour mission légale 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.¹

Le Conseil supérieur doit obligatoirement être consulté sur tout arrêté royal à prendre en exécution de la loi relative à la profession d'expert-comptable et/ou de conseil fiscal.

¹ Cette mission découle de l'article 54, § 1^{er}, alinéa 2 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales.

En application de l'article 54, § 1^{er}, alinéas 3 et 5 de la loi du 22 avril 1999, le Conseil supérieur doit émettre son avis dans les trois mois, à savoir, dans le cas présent, **pour le 20 février 2018 au plus tard**. A défaut, le Conseil supérieur est supposé avoir émis un avis favorable.

Le Roi doit motiver de façon explicite toute dérogation à un avis unanime du Conseil supérieur (article 54, § 1^{er}, alinéa 3 de la loi du 22 avril 1999).

B. In limine – Contenu du projet soumis pour avis

3. Le projet d'arrêté royal soumis pour avis contient les éléments suivants :

- *Chapitre premier. Définitions*
- *Chapitre 2. La revue qualité*
 - *Section 1^{ère} Principes généraux*
 - *Section 2 La Commission Revue qualité*
 - *Sous-section 1^{ère} Composition et fonctionnement*
 - *Sous-section 2 Mission*
 - *Section 3 Les rapporteurs*
 - *Sous-section 1^{ère} Nomination des rapporteurs*
 - *Sous-section 2 Durée et fin du mandat de rapporteur*
 - *Sous-section 3 Suspension temporaire du mandat*
 - *Sous-section 4 Attribution de la mission de revue*
 - *Section 4 La mission de revue*
 - *Sous-section 1^{ère} Objectif de la mission de revue*
 - *Sous-section 2 Le questionnaire préalable*
 - *Sous-section 3 L'annonce de la revue qualité*
 - *Sous-section 4 Dispense temporaire de la revue qualité*
 - *Section 5 La revue qualité sur place*
 - *Section 6 Rapport et suivi*
 - *Sous-section 1^{ère} Rapport de revue et appréciation*
 - *Sous-section 2 Plan d'amélioration et revue complémentaire*
 - *Sous-section 3 Infractions*
 - *Section 7 Revue Qualité particulière*
 - *Section 8 Destruction des documents*
- *Chapitre 3. La lettre de mission*
- *Chapitre 4. Dispositions transitoires et finales*
 - *Section 1^{ère} Disposition transitoire*
 - *Section 2 Disposition finale*

4. Actuellement, la règle applicable en la matière au sein de l'IEC est la *norme relative à la revue qualité* adoptée le 7 mai 2012 par le Conseil de l'IEC (en application de l'article 27 de la loi du 22 avril 1999). Cette norme, dont l'objet est d'organiser une revue qualité pour les experts-comptables externes et les conseils fiscaux externes, est disponible sur le site internet de l'IEC². Le Conseil supérieur a rendu un avis à propos de cette norme en date du 27 avril 2012³.

² Voir <http://www.iec-iab.be/fr/institut/mission-legale/Documents/Norme-revue-qualite.pdf>

³ Voir <http://www.cspe-hreb.be/ysite/pdf/avis-cspe-27-avril-2012-norme-revue-qualite-iec.pdf>

5. Vu l'importance que revêt aux yeux du Conseil supérieur une supervision adéquate de la qualité et un suivi rapproché des activités professionnelles des membres de l'IEC, celui-ci a toujours manifesté une attention particulière pour la revue qualité organisée par l'Institut.

Dans ce contexte, une rencontre avec les représentants de l'IEC s'est tenue en septembre 2016 afin de leur permettre de faire rapport et d'apporter des précisions sur l'application de la norme IEC de 2012 relative à la revue qualité et plus particulièrement sur les résultats de la phase pilote de la revue qualité, sur les formations préparatoires organisées pour les membres de l'IEC et les rapporteurs ainsi que sur les outils, les modèles et les manuels mis à la disposition des membres par l'IEC.

C. Avis unanime du Conseil supérieur

6. Le Conseil supérieur se réjouit de l'initiative prise par le Ministre de l'Economie, Monsieur Kris PEETERS, à la suite de l'adaptation de la loi du 22 avril 1999 par la loi du 3 septembre 2017 (*Moniteur belge* du 11 septembre 2017), de préparer sans tarder l'arrêté d'exécution relatif à la revue qualité et à la lettre de mission des membres externes de l'IEC.

7. Sous un angle général, le Conseil supérieur accueille favorablement le projet d'arrêté royal soumis pour avis.

Le Conseil supérieur estime qu'il est extrêmement important de s'assurer réellement de la qualité de l'exercice activités professionnelles par les titulaires d'une profession économique, dans le respect du cadre légal, réglementaire et normatif applicable. A cet égard, une revue qualité solide est de nature à renforcer la crédibilité de leur intervention aux yeux de la clientèle des professionnels comme vis-à-vis des exigences de la vie sociale.

Aussi le Conseil supérieur souhaite-t-il attirer l'attention du Ministre sur certains points, notamment en ce qui concerne les aspects suivants de la revue qualité (C.1. Concernant le chapitre 2 du projet d'arrêté) :

- Qui est soumis à la revue ?
- Quel est l'objet de la revue ?
- Qui réalise la revue ?
- Infractions ;
- Demande de report.

Le Conseil supérieur formule ensuite une observation à propos des dispositions relatives à la lettre de mission (C.2. Concernant le chapitre 3 du projet d'arrêté) :

Enfin, le Conseil supérieur formule quelques observations de forme (C.3.).

C.1. Concernant le chapitre 2 relatif à la revue qualité

Qui est soumis à la revue ?

8. La loi prévoit que la revue qualité s'applique aux membres externes de l'IEC, à savoir les experts-comptables externes et les conseils fiscaux externes. Sont visées, d'une part, les personnes physiques (articles 35 et 39 de la loi) et, d'autre part, les sociétés (articles 36 et 40 de la loi)⁴ inscrites sur la liste des membres de l'IEC. Ces données au tableau des membres peuvent être librement consultées sur le site internet de l'Institut.

Depuis septembre 2017, une nouvelle notion est introduite dans la loi, celle de « cabinet ». Dans le cadre de la revue qualité, l'expert-comptable externe et/ou le conseil fiscal externe devra donner accès à son « cabinet » au rapporteur (article 28, § 3, alinéa 5 de la loi du 22 avril 1999, tel que modifié en septembre 2017).

Dans le cadre de la revue qualité, il y a lieu d'entendre par « cabinet » :

« l'unité organisationnelle au sein de laquelle un ou plusieurs experts-comptables externes et/ou conseils fiscaux externes prestent pour un client des services professionnels, tels que visés aux articles 34 et 38. Le cabinet compte soit un seul établissement, soit plusieurs établissements dans lesquels les mêmes méthodes de travail sont appliquées » (article 28, § 3, alinéa 6 la loi du 22 avril 1999, tel que modifié en septembre 2017).

Cependant, la liste des membres de l'IEC ne contient aucune information relative à leur « cabinet ».

On relèvera par ailleurs que, dans le cadre de la préparation de la revue qualité, il est demandé au professionnel qui sera soumis à cette revue de compléter un questionnaire préalable. Ce questionnaire prévoit (notamment) des informations relatives aux « réseaux » (article 29, 7° du projet d'arrêté).

Le projet d'arrêté royal soumis pour avis prévoit, « pour l'application de l'arrêté », une définition du « réseau », reprise ci-dessous :

« la structure plus vaste destinée à un but de coopération, à laquelle appartient un expert-comptable, un expert-comptable/conseil fiscal ou un conseil fiscal, et dont le but manifeste est le partage de résultats ou de coûts ou qui partage un actionariat un contrôle ou une direction communs, des politiques ou des procédures communes en matière de contrôle de qualité, une stratégie commerciale commune, l'utilisation d'une même marque ou d'une partie importante des ressources professionnelles » (article 1^{er}, 4° du projet d'arrêté).

A nouveau, la liste des membres de l'IEC ne contient aucune information relative au « réseau » dont ils relèvent.

9. Le Conseil supérieur s'interroge sur la garantie effective que chacun des membres externes de l'IEC sera soumis (au moins) une fois tous les sept ans à une revue qualité. Dans la mesure où les liens de collaboration peuvent être de nature fort diverse (organisés ou non au départ d'une société agréée par l'IEC ou au sein d'un « réseau », interprofessionnel ou non, à un niveau local, national, international, dans le cadre d'une société de moyens ou d'une association, ...) et que par ailleurs ces

⁴ L'agrément de sociétés en tant que membre de l'IEC est régi par l'arrêté royal du 4 mai 1999 relatif à l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux.

structures de coopération ne sont pas reprises en tant que telles sur la liste des membres de l'IEC, le suivi correct et complet de ce cycle de sept ans s'avère loin d'être simple.

En outre, si l'on veut vérifier, dans le cadre de la revue qualité, que le professionnel applique correctement les règles en matière d'indépendance, une information précise et complète quant à l'existence d'éventuels liens de collaboration s'avère particulièrement importante.

Le projet d'arrêté royal soumis pour avis se limite à prévoir que « *lorsque les professionnels sont associé ou administrateur d'une société [membre de l'IEC], la revue qualité se rapporte à la société ainsi qu'à tous les professionnels qui sont associé ou administrateur de la société* » (article 6). Par ailleurs, « *lorsque deux ou plus professionnels exercent leurs activités professionnelles dans le même cabinet, (...) la revue qualité se rapporte à tous les professionnels de ce cabinet* » (article 7).

10. De l'avis du Conseil supérieur, il convient de préciser, dans les articles susvisés, que la revue qualité organisée au sein d'un cabinet doit également s'étendre aux membres externes de l'IEC liés au cabinet par une convention de collaboration afin d'intégrer également dans la revue qualité du cabinet les membres externes de l'IEC qui, en leur qualité de sous-traitant ou d'indépendant, fournissent à titre exclusif des prestations à ce cabinet.

En outre, il convient, à l'article 6, de joindre à la notion d'« associé » celle d'« actionnaire » et à la notion d'« administrateur » celle de « gérant ».

A l'occasion du rapport sur la revue qualité à transmettre chaque année par le Conseil de l'Institut au Conseil supérieur, comme prévu par l'article 10, 2° du projet d'arrêté, l'attention du Conseil supérieur portera tout particulièrement sur le programme annuel des missions de revue qualité ainsi que sur les modalités de sélection des membres externes à associer à la revue qualité organisée par l'IEC afin de s'assurer qu'au terme du cycle septennal (prévu par le projet d'arrêté) tous les membres externes auront été soumis à la revue qualité périodique.

11. Le Conseil supérieur saisit l'occasion pour insister sur la nécessité d'examiner la réglementation relative à l'exercice des activités professionnelles d'expert-comptable et/ou de conseil fiscal par une personne morale ou dans le cadre d'un lien de collaboration (interprofessionnel ou non) et, le cas échéant, d'assurer sa mise à jour.

Il conviendra notamment d'examiner dans quelle mesure *l'arrêté royal du 4 mai 1999 relatif à l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux*, et plus particulièrement son chapitre III relatif à l'admission de sociétés d'experts-comptables et/ou de conseils fiscaux, doit être revu ou complété. A cet égard, il importe de tenir compte non seulement des nouvelles notions de « cabinet » et de « réseau » mais également des nouvelles obligations en matière d'information et de transparence imposées par le Code de droit économique (articles III.74-III.75) ainsi que de l'impact des règles du droit européen relatives à l'actionnariat et à l'administration de formes de collaboration professionnelle.

Le chapitre XI de *l'arrêté royal du 2 mars 1989 fixant le règlement d'ordre intérieur de l'Institut des Experts Comptables*, intitulé « Du devoir d'information des experts comptables externes en cas de collaboration professionnelle ou interprofessionnelle », devra également, le cas échéant, faire l'objet d'une mise à jour.

Le Conseil supérieur se tient à la disposition du Ministre pour l'analyse de cette problématique.

12. Selon la loi, la revue qualité porte sur « *des méthodes de travail des experts-comptables externes et des conseils fiscaux externes, de l'organisation de leur cabinet, des diligences accomplies notamment pour respecter la loi, la réglementation, les normes et les recommandations et de la manière dont ils exercent leurs missions telles que visées aux articles 34 et 38* » (article 28, § 3 de la loi de 1999).

La revue qualité a notamment pour objectif de s'assurer que le professionnel exerce ses activités professionnelles⁵ dans le respect du cadre légal, réglementaire et normatif. Au vu du large spectre du terrain d'action professionnelle des membres externes de l'IEC, l'objet de la revue qualité s'avère dès lors fort étendu.

Le projet d'arrêté royal soumis pour avis prévoit que « *les activités professionnelles d'un professionnel, visées aux articles 34 et 38 de la loi du 22 avril 1999* » sont évaluées au moyen d'une vérification adéquate d'une « *sélection de dossiers* » (lecture conjointe de l'article 2, alinéa 1^{er} et de l'article 3, alinéa 1^{er} du projet). Sur la base d'une liste de clients anonymisée, le rapporteur sélectionne un « *nombre limité de dossiers représentatifs par professionnel* » (article 36 du projet d'arrêté).

Dans la phase préparatoire de la revue qualité, le professionnel soumis à la revue qualité devra au préalable compléter un questionnaire dans lequel il indiquera (notamment) toutes ses missions ainsi que la méthode de travail utilisée (article 29, 4^o et 5^o du projet d'arrêté).

13. Le Conseil supérieur ne perçoit pas clairement comment s'opérera la sélection d'un « *nombre limité de dossiers représentatifs par professionnel* », ni comment la garantie pourra être obtenue que les missions retenues pour la revue seront représentatives.

Des précisions s'imposent dès lors pour que le rapporteur soit en mesure de baser sa sélection sur un nombre de critères objectifs (comme, par exemple, le type de mission, le chiffre d'affaires réalisé pour les différentes missions pour le compte du cabinet ou certains facteurs de risque identifiés par la loi anti-blanchiment). De l'avis du Conseil supérieur, il est préférable de consacrer ces critères de sélection objectifs dans une norme à établir par le Conseil de l'IEC (en application de l'article 27 de la

⁵ L'article 34 de la loi du 22 avril 1999 définit les activités d'expert-comptable comme suit : « *Les activités d'expert-comptable consistent à exécuter dans les entreprises privées, les organismes publics ou pour compte de toute personne ou de tout organisme intéressé, les missions suivantes :*

1° la vérification et le redressement de tous documents comptables;

2° l'expertise, tant privée que judiciaire, dans le domaine de l'organisation comptable des entreprises ainsi que l'analyse par les procédés de la technique comptable de la situation et du fonctionnement des entreprises au point de vue de leur crédit, de leur rendement et de leurs risques;

3° l'organisation des services comptables et administratifs des entreprises et les activités de conseil en matière d'organisation comptable et administrative des entreprises;

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

5° les activités visées à l'article 38, à l'exclusion de celles visées à l'article 38, 3°, pour les entreprises auprès desquelles il accomplit des missions visées au 6° et à l'article 37, alinéa 1^{er}, 2°;

6° les missions autres que celles visées au 1° à 5° et dont l'accomplissement lui est réservé par la loi ou en vertu de la loi. »

L'article 38 de la loi du 22 avril 1999 définit les activités de conseil fiscal comme suit : « *Les activités de conseil fiscal (...) consistent à :*

1° donner des avis se rapportant à toutes matières fiscales;

2° assister les contribuables dans l'accomplissement de leurs obligations fiscales;

3° représenter les contribuables. »

loi de 1999 et de l'article 8 du projet d'arrêté) et soumis pour avis du Conseil supérieur avant son adoption définitive par le Conseil de l'IEC.

<i>Qui réalise la revue?</i>

14. Pour pouvoir être désigné comme rapporteur, l'article 16, 1° du projet d'arrêté soumis pour avis prévoit, notamment, que le candidat rapporteur doit respectivement avoir, depuis trois ans au moins, la qualité d'expert-comptable ou de conseil fiscal.

Le Conseil supérieur considère qu'il est impératif pour les rapporteurs de faire valoir une expérience professionnelle suffisamment large. Il est dès lors d'avis que les rapporteurs doivent être inscrits depuis au moins cinq ans comme expert-comptable et/ou conseil fiscal (au lieu de « au moins trois ans » comme le prévoit le projet).

De l'avis du Conseil supérieur, les conditions posées à la désignation comme rapporteur (énumérées à l'article 16 du projet) doivent être complétées par l'exigence pour le rapporteur de faire valoir une expérience professionnelle *appropriée* permettant le bon accomplissement de la mission de revue qualité, d'avoir suivi une formation spécifique en tant que rapporteur, et, en ce qui concerne la désignation, qu'elle intervienne au terme d'une procédure objective, organisée dans le but d'éviter tout conflit d'intérêts entre le rapporteur et le professionnel soumis à la revue qualité.

Le projet d'arrêté tel que soumis prévoit (en son article 16, alinéa 2) que le Conseil « peut » déterminer dans une norme des conditions objectives « complémentaires » de désignation pour les candidats rapporteurs. Pour des raisons de sécurité juridique, le Conseil supérieur propose de modifier cet alinéa comme suit : « *Le Conseil précise plus amplement ces conditions de désignation objectives imposées aux candidats rapporteurs dans une norme* ».

15. L'article 16, alinéa 1^{er} du projet d'arrêté soumis pour avis ajoute, en son 2°, au titre de condition pour pouvoir être désigné comme rapporteur que le candidat rapporteur ne peut avoir eu de sanction disciplinaire, à moins que la sanction disciplinaire *n'ait été effacée au bout de cinq ans*.

Le Conseil supérieur tient à rappeler que l'effacement d'une sanction disciplinaire est explicitement réglé par la loi du 22 avril 1999 relative à la discipline professionnelle des experts-comptables et des conseils fiscaux. A cet égard, l'article 5 prévoit, en son § 6, ce qui suit :

« § 6. 1° Toutes les sanctions disciplinaires inférieures à celle de la suspension sont effacées après un délai de cinq ans, à compter de la date de la décision définitive prononçant une peine disciplinaire, à condition que le membre n'ait pas été frappé de la peine de suspension et n'ait encouru aucune sanction nouvelle pendant ce délai.

2° Tout membre de l'Institut qui a encouru une ou plusieurs sanctions disciplinaires n'ayant pas été effacées en application du 1°, peut introduire une demande en réhabilitation auprès de la commission d'appel visée à l'article 7.

Cette demande n'est recevable que si :

- a) un délai de cinq ans s'est écoulé depuis la date de la décision définitive prononçant la dernière peine disciplinaire;*
- b) l'intéressé a obtenu la réhabilitation en matière pénale, au cas où une des sanctions disciplinaires a été prise pour un fait qui a donné lieu à une condamnation pénale;*
- c) un délai de deux ans s'est écoulé depuis la décision de la commission d'appel, au cas où celle-ci a rejeté une demande antérieure.*

3° L'application de la disposition prévue au 1° ainsi que la décision accordant réhabilitation font cesser pour l'avenir tous les effets des sanctions auxquelles cette disposition ou la décision s'applique. »

Considérant les dispositions légales susvisées relatives à l'effacement automatique des sanctions disciplinaires inférieures à la suspension, le Conseil supérieur présume que l'article en projet vise plutôt le cas du rapporteur qui n'a pas été frappé d'une sanction disciplinaire, sauf s'il a « obtenu la réhabilitation, conformément à l'article 5, § 6, 2° et 3° de la loi du 22 avril 1999 relative à la discipline professionnelle des experts-comptables et des conseils fiscaux ». Le texte devra dès lors être adapté en conséquence.

Infractions

16. Le Conseil supérieur souligne qu'il est particulièrement important de bien saisir l'impact d'une revue qualité au cas où celle-ci devait révéler des infractions graves.

A ce titre, le Conseil supérieur a relevé que le projet d'arrêté soumis pour avis aborde à différentes reprises l'hypothèse où d'éventuelles infractions seraient constatées :

- **Art. 37.** Par dérogation à l'article 44 et à l'article 49, le rapporteur peut notifier les infractions déjà constatées ou présumées au professionnel soumis à la revue qualité.
Le professionnel a le droit de formuler des remarques au sujet des infractions constatées.
- **Art. 41.** Le cas échéant, le professionnel peut transmettre ses remarques au président de la Commission Revue Qualité dans les trente jours suivant la réception du rapport de revue. Lorsque ces remarques sont en contradiction avec les constatations du rapport de revue, le rapporteur peut répondre au président de la Commission Revue Qualité.
Si des infractions en ce qui concerne l'application du cadre légal, réglementaire et normatif sont constatées dans le rapport de revue, le professionnel concerné peut être entendu.
- **Art. 44.** Lorsque la Commission Revue Qualité a constaté des infractions en ce qui concerne l'application du cadre légal, réglementaire et normatif, le Conseil communique au professionnel les infractions constatées et lui demande en même temps d'établir un plan d'amélioration.
- **Art. 45.** Le plan d'amélioration contient les mesures que le professionnel s'engage à prendre dans un délai fixé pour remédier aux infractions constatées.
Le plan d'amélioration est signé par le professionnel et transmis pour approbation à la Commission Revue Qualité dans le délai fixé par le Conseil.
Le cas échéant, et sur proposition de la Commission Revue Qualité, le professionnel rectifie le plan d'amélioration.
- **Sous-section 3 - Infractions**
Art. 49. Lorsqu'il ressort du rapport de revue ou du rapport de progrès que des infractions sont constatées au niveau de l'exécution des missions du professionnel ou au niveau du respect du cadre légal, réglementaire et normatif, la Commission Revue Qualité transmet son avis et les pièces justificatives pertinentes au Conseil.
Sur la base du rapport de progrès, le Conseil peut autoriser le professionnel concerné à établir un deuxième plan d'amélioration.
En cas d'infractions graves, le Conseil peut renvoyer le professionnel concerné devant les instances disciplinaires de l'Institut.
Le Conseil établit annuellement un rapport distinct contenant :
1° des infractions éligibles pour l'établissement d'un nouveau plan d'amélioration;
2° des infractions graves éligibles pour le renvoi devant les instances disciplinaires de l'Institut.
- **Art. 50.** Le Conseil peut charger la Commission Revue Qualité d'organiser une revue qualité particulière auprès d'un professionnel ou d'un stagiaire, lorsqu'à la suite d'un examen au niveau de la déontologie ou de l'examen d'une plainte, des infractions relatives à l'exécution et au respect du cadre légal, réglementaire et normatif, en ce compris la législation anti-blanchiment, sont présumées ou constatées.
- **Art. 52.** Pour l'exécution de la revue qualité particulière, le Conseil désigne au moins deux rapporteurs, qui exécutent la revue qualité sur place auprès du professionnel concerné, à une date annoncée au préalable.
Le contenu de la revue qualité particulière et le rapport de revue est limité aux infractions présumées ou constatées.
Les rapporteurs transmettent le rapport de revue au Conseil, au président de la Commission Qualité Revue et au professionnel concerné.
La Commission Revue Qualité peut solliciter du professionnel concerné des informations complémentaires.
Elle peut entendre le professionnel concerné. Le rapport de cette audition du professionnel concerné est joint à son dossier.

17. Compte tenu de ce qui précède, le Conseil supérieur constate que le projet d'arrêté opère une distinction entre :

- d'une part, les infractions à imputer au professionnel au niveau du respect du cadre légal, réglementaire et normatif, susceptibles de faire l'objet d'un *plan d'amélioration* par lequel le professionnel s'engage à prendre les mesures « pour remédier aux infractions » (en néerlandais « *tegemeet te komen aan de inbreuken* ») (article 45 du projet d'arrêté); et
- d'une part, les infractions graves à imputer au professionnel au niveau du respect du cadre légal, réglementaire et normatif, éligibles pour le renvoi devant les instances disciplinaires (article 49 du projet d'arrêté).

Le Conseil établit annuellement un rapport distinct à leur sujet (article 49 du projet d'arrêté).

Même si la vocation première de la revue qualité est d'être un outil d'accompagnement de nature confraternelle, le Conseil supérieur estime qu'il est particulièrement important, dans l'hypothèse où, à l'occasion de la revue qualité, des infractions graves au niveau du cadre légal, réglementaire et/ou normatif, imputables au professionnel seraient constatées que celles-ci ne restent pas sans suite mais que les instances disciplinaires soient saisies.

De l'avis du Conseil supérieur, c'est à tort que l'article 44 du projet d'arrêté pourrait être interprété dans ce sens qu'un professionnel qui aurait commis des infractions devrait en tout cas se voir accorder un « seconde chance » par le biais d'un plan d'amélioration. Le Conseil supérieur tient à souligner que, dans le cas d'infractions graves, un plan d'amélioration ne peut en aucun cas suffire. Il convient dès lors de compléter l'article 44 par les mots « Sans préjudice de l'éventuelle application de l'article 49, alinéa 3 ».

18. En outre, lorsqu'il est établi qu'un professionnel a commis des infractions au niveau de l'exécution des missions ou au cadre légal, réglementaire et normatif, le Conseil supérieur considère inadmissible que celui-ci, même s'il s'est engagé –par le biais d'un plan d'amélioration– à prendre des mesures pour mettre fin à ces infractions, puisse se permettre de laisser persister les infractions constatées et même se voir accorder un deuxième plan d'amélioration par le Conseil de l'IEC (article 49, alinéa 2 du projet).

L'octroi d'un plan d'amélioration doit clairement servir de signal pour le professionnel qu'il doit prendre les mesures adéquates pour redresser la situation mais ne peut se traduire en politique de tolérance de la part du Conseil de l'IEC à l'égard de certaines infractions ou certains manquements.

Le Conseil supérieur insiste par conséquent sur la suppression, dans l'article 49, alinéa 2 du projet d'arrêté, de la possibilité d'autoriser, sur base du rapport de progrès, un deuxième plan d'amélioration. Il convient également de remplacer, dans l'article 49, alinéa 4, le renvoi à un « nouveau » plan d'amélioration, par le renvoi à un « plan d'amélioration ».

Le non-respect ou la non-exécution d'un plan d'amélioration devrait, par contre, être considéré comme une « infraction grave » pouvant entraîner un renvoi devant les instances disciplinaires.

19. Le Conseil supérieur attire par ailleurs l'attention sur le fait qu'en application de l'article 29, § 1^{er} de la loi du 22 avril 1999, si le Conseil de l'IEC a connaissance du fait qu'un professionnel ne s'acquitte pas avec la diligence requise des missions qui lui sont confiées, il lui enjoint de s'y conformer dans le délai qu'il détermine. Si le professionnel n'y donne pas suite de manière satisfaisante dans le délai imparti, le Conseil peut faire interdiction au professionnel d'accepter

certaines missions nouvelles ou exiger qu'il se démette, dans les délais qu'il fixe, de certaines missions qu'il a acceptées jusqu'à ce qu'il soit satisfait aux injonctions du Conseil.

20. Le projet d'arrêté soumis pour avis prévoit, en son article 49, alinéa 4, que le Conseil [de l'IEC] établit annuellement un rapport distinct « 1° des infractions éligibles pour l'établissement d'un nouveau plan d'amélioration; 2° des infractions graves éligibles pour le renvoi devant les instances disciplinaires de l'Institut ».

Le Conseil supérieur souhaite que l'arrêté royal précise que ce rapport fait partie du rapport sur la revue qualité, visé à l'article 10 du projet d'arrêté, que le Conseil de l'IEC transmet au Conseil supérieur. Il convient dès lors de compléter l'article 10, 2° du projet par la phrase « en ce compris le rapport distinct visé à l'article 49, alinéa 4 du présent arrêté ».

Demande de report

21. De l'avis du Conseil supérieur, il est essentiel que le projet d'arrêté royal prévoit des garanties suffisantes pour éviter que les professionnels puissent se soustraire à la revue qualité, par exemple par des demandes (répétées) d'un report de la revue qualité.

La norme IEC actuelle de 2012 relative à la revue qualité prévoit la possibilité d'une dispense temporaire de revue périodique –pour une période maximale non reconductible d'un an– dans un nombre limité de cas dont la liste est reprise dans la norme (par exemple, lorsque le cabinet se trouve dans une phase de lancement ou de cessation ou que le cabinet a été impliqué dans l'année écoulée dans une opération de fusion ou de reprise, ... cf. point 6, C., c. de la norme, p. 15).

La norme susvisée prévoit également la possibilité pour le professionnel qui est appelé à être soumis à la revue qualité d'adresser à la Commission Revue Qualité, dans le mois qui suit l'annonce de la revue, une « demande unique de report en raison de circonstances particulières » et de proposer une nouvelle période au cours de laquelle la revue pourra avoir lieu. La date finalement retenue ne peut excéder le délai de deux mois après la date prévue initialement (cf. point 6, C., b. de la norme, p. 15).

Outre les situations visées par la norme, la pratique révèle par ailleurs l'existence d'un régime « *ad hoc* » de report/dispense, notamment lorsqu'une certaine formation concernant l'organisation de cabinets est suivie. A ce titre, il peut être renvoyé à l'article « *Prêt pour la revue qualité* », publié dans la revue de l'IEC Accountancy & Tax (n°2/2017, p. 33-35) :

« En outre, l'Institut organise deux fois par an (et plus fréquemment encore à partir de 2018) des formations sur la manière d'améliorer la qualité dans les cabinets. Cette formation se compose de sept modules. Toute personne sélectionnée pour une revue qualité et qui suit au moins quatre modules peut demander que la revue soit reportée d'un an. Le cabinet pourra alors utiliser cette période pour mieux s'organiser ». (Nous soulignons)

22. Or, le législateur a dorénavant opté pour un renforcement de la revue qualité, dans la mesure où la Commission Revue Qualité s'est vue confier la tâche de proposer, le cas échéant, au Conseil de renvoyer le membre externe de l'IEC devant les instances disciplinaires lorsqu'il enfreint les dispositions légales ou réglementaires relatives à la revue qualité ou encore de lui adresser une injonction ou un rappel à l'ordre (article 28, § 3 nouveau, alinéa 4, 3° et 4°, inséré par la loi du 3 septembre 2017 modifiant la loi du 22 avril 1999).

Ainsi, le Conseil de l'IEC peut rappeler à l'ordre le professionnel membre externe de l'IEC au cas où il n'a pas confirmé, dans le délai annoncé par la Commission Revue Qualité, la date de la revue qualité ou s'il a omis, après avoir obtenu un report, de proposer à la Commission, dans le délai annoncé, une nouvelle date pour la revue qualité. Lorsque le professionnel reste pendant trois mois après le rappel à l'ordre en défaut de s'exécuter, sa qualité d'expert-comptable et/ou de conseil fiscal peut être retirée par le Conseil de l'IEC (article 29, § 2 nouveau de la loi du 22 avril 1999).

Le projet d'arrêté soumis pour avis prévoit que « *le professionnel peut adresser une demande unique de report en raison de circonstances exceptionnelles. Cette demande est faite au moyen d'un courrier adressé au président de la Commission Revue Qualité et contient la proposition d'un nouveau délai pour la tenue de la revue qualité.* » (article 31, alinéa 1^{er} du projet). Le projet prévoit que c'est le président de la Commission qui communique, dans le mois suivant la réception de la requête, « *sa décision sur la demande de report* » (article 31, alinéa 2 du projet d'arrêté).

De l'avis du Conseil supérieur, le report d'une revue qualité en raison de circonstances particulières doit, en principe, toujours être limité dans le temps. Par analogie avec le régime existant dans la norme actuelle, il convient dès lors de compléter l'article 31 par la précision qu'en principe le report ne peut avoir comme conséquence que la date finale de la revue qualité est fixée au-delà du délai de deux mois suivant la date initiale.

Le libellé actuel de l'article 31 du projet semble, en outre, suggérer que l'appréciation de la notion de « circonstances exceptionnelles » invoquées pour obtenir un report ainsi que l'octroi ou non d'un report de la revue qualité relèvent de la seule compétence du président de la Commission Revue Qualité. Le Conseil supérieur estime qu'il convient de laisser cette décision à la Commission Revue Qualité. Le cas échéant, certains critères objectifs pourront être fixés dans une norme. De même, la Commission Revue Qualité pourrait déléguer la décision de report au président de la Commission de manière à permettre une réaction rapide en cas d'une demande de report urgente.

23. Le projet d'arrêté soumis pour avis prévoit encore que « *la Commission Revue Qualité peut accorder une dispense temporaire de revue qualité pour une période maximale d'un an durant la première année qui suit (...) l'opération, visée au Livre XI du Code des sociétés, de la société ou des sociétés dont le professionnel fait partie* » (article 33 du projet d'arrêté).

Le Conseil supérieur présume que c'est dans l'hypothèse d'une restructuration (par fusion, scission, ...) de la société à soumettre à la revue qualité qu'une dispense temporaire de la revue qualité peut être accordée pour une période maximale d'un an. Le libellé actuel de cet article manque cependant de clarté et appelle dès lors révision.

24. Pour être complet, le Conseil supérieur souligne que le régime « *ad hoc* » relatif à un éventuel report/dispense de la revue qualité lorsqu'une formation est suivie auprès de l'IEC relative à l'amélioration de la qualité ou à l'organisation du cabinet (cf. supra sous le point **21.**) n'est en aucune manière conforme à la nouvelle approche suivie en matière de revue qualité depuis la modification législative de septembre 2017.

Le Conseil supérieur se réjouit bien évidemment des efforts consentis par l'IEC dans le domaine des formations en vue d'optimiser la qualité mais suivre une formation ne peut en aucun cas justifier la non-application des règles en matière de revue qualité.

C.2. Concernant le chapitre 3 relatif à la lettre de mission

25. Le chapitre 3 du projet d'arrêté royal soumis pour avis fixe les modalités relatives à la lettre de mission à établir conjointement par les membres externes et leur client, préalablement à l'exécution de toute prestation (articles 54 à 56 du projet d'arrêté).

L'article 56 du projet investit le Conseil de l'IEC du pouvoir de fixer le modèle ou les modèles d'une lettre de mission. Pour des raisons de sécurité juridique et vu l'importance de la lettre de mission, le Conseil supérieur insiste pour que le Conseil de l'IEC établisse ce document dans les meilleurs délais afin que celui-ci soit disponible au plus tard au moment de l'entrée en vigueur des dispositions concernées de l'arrêté royal.

Le Conseil supérieur souligne d'autant plus le caractère urgent de la recommandation contenant le(s) modèle(s) de lettre de mission dans la mesure où l'obligation relative à la lettre de mission pour les membres externes de l'IEC (à établir avant toute prestation) a déjà été imposée par l'article 28/1 de la loi du 3 septembre 2017 (*Moniteur belge* du 11 septembre 2017).

Pour être complet, le Conseil supérieur rappelle que la recommandation devra préalablement être soumise à l'avis du Conseil supérieur, en application de l'article 54, § 1^{er}, alinéa 4 de la loi du 22 avril 1999.

26. La disposition transitoire de l'article 58, alinéa 2 du projet d'arrêté propose, pour les missions exécutées par le professionnel qui ont débuté avant la publication du présent arrêté, que les dispositions relatives à la lettre de mission « *s'appliquent à partir du 1^{er} janvier de l'année suivant la date de publication du présent arrêté au Moniteur belge* ».

Le Conseil supérieur rappelle à nouveau que l'obligation relative à la lettre de mission pour les membres externes de l'IEC a déjà été imposée par l'article 28/1 de la loi du 3 septembre 2017 et que cette obligation s'applique dès lors depuis septembre 2017, même si l'article 28/1 de la loi prévoit-il, en son alinéa 2, que « *le Roi fixe, après avis du Conseil de l'Institut, les modalités pour l'application de la lettre de mission* ».

Pour le Conseil supérieur, la lettre de mission constitue un élément essentiel dans le système de revue qualité. Il estime dès lors que les professionnels sont tenus de mettre en œuvre scrupuleusement cette obligation.

Le Conseil supérieur est également conscient du fait que, pour respecter cette obligation en matière de lettre de mission dans l'hypothèse de missions qui ont déjà débuté, les professionnels seront appelés à consacrer des efforts importants. Le Conseil supérieur peut dès lors admettre que le projet soumis pour avis prévoit une disposition transitoire.

Sous l'angle de la formulation, le Conseil supérieur s'interroge sur le fait de savoir s'il convient de se référer à la date fixe du « *1^{er} janvier de l'année suivant la date de publication du présent arrêté au Moniteur belge* ». En effet, dans l'hypothèse que l'arrêté royal serait publié au *Moniteur belge* à la fin de l'année, la période transitoire se révélerait potentiellement fort courte. Il serait dès lors préférable de reformuler cette disposition comme suit : « *Pour les missions en cours, les dispositions du chapitre 3 s'appliquent au plus tard le premier jour du sixième mois suivant la date de publication du présent arrêté au Moniteur belge.* »

C.3. Observations de forme

27. Enfin, le Conseil supérieur souhaite relever une imperfection de nature formelle dans la disposition transitoire de l'article 57 du projet d'arrêté royal soumis pour avis : le renvoi à l'article 16, 4° n'est pas correct puisque l'article 16 ne prévoit pas de 4°. De l'avis du Conseil supérieur, il y a lieu de renvoyer à l'article 16, 3°.

28. Par ailleurs, on relèvera que le projet d'arrêté royal soumis pour avis investit le Conseil de l'IEC du pouvoir d'établir une norme ou une recommandation en ce qui concerne *les modalités pratiques de la revue qualité* (article 8 du projet d'arrêté).

Vu l'importance d'une procédure claire et transparente pour la réalisation pratique de la revue qualité, le Conseil supérieur insiste pour que le Conseil de l'IEC établisse cette procédure dans les meilleurs délais de manière à être disponible au plus tard au moment de l'entrée en vigueur des dispositions concernées de l'arrêté royal.

Enfin, le Conseil supérieur rappelle que la norme ou la recommandation devra préalablement être soumise à l'avis du Conseil supérieur en application de l'article 54, § 1^{er}, alinéa 4 de la loi du 22 avril 1999.

Il y aura également lieu d'abroger la norme IEC de 2012.
