

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'actionnariat 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.