

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) agréés), 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.