

Traduction de la version originale en Néerlandais

Institut des Réviseurs d'entreprises (IRE)
Monsieur Patrick VAN IMPE
Président
Boulevard Emile Jacqmain 135/1
1000 BRUXELLES

Institut des Conseillers fiscaux et
des Experts-comptables (ITAA)
Monsieur Bart VAN COILE
Président
Boulevard Emile Jacqmain 135/2
1000 BRUXELLES

Bruxelles, le 22 juin 2023

Messieurs les Présidents,
Monsieur VAN IMPE,
Monsieur VAN COILE,

Concerne : Publication de sa propre prise de position, en application de l'article 31, § 7 *in fine* de la loi du 7 décembre 2016

Par la présente, le Conseil supérieur des Professions économiques entend vous faire part de sa décision, prise dans le cadre de sa réunion du 14 juin 2023, de procéder, en application de l'article 31, § 7 *in fine* de la loi du 7 décembre 2016 portant organisation de la profession et de la supervision publique des réviseurs d'entreprises, à la publication, sur le site du Conseil supérieur, de sa propre prise de position portant sur l'absence d'un cadre normatif applicable aux membres des professions économiques pour quatre missions légales du Code des sociétés et des associations (CSA) (confiées tant aux réviseurs d'entreprises qu'aux experts-comptables certifiés, *cf. infra*).

Plus particulièrement, le Conseil supérieur ne peut marquer son accord avec la constatation que l'IRE et l'ITAA ne parviennent pas à rencontrer la demande explicite du Conseil supérieur de développer un cadre normatif élaboré conjointement ayant trait à un certain nombre de missions légales, à soumettre au Conseil supérieur pour approbation (en ce qui concerne l'IRE) et pour avis (en ce qui concerne l'ITAA).

Au regard de sa mission légale de gardien de l'intérêt général et des exigences de la vie sociale, le Conseil supérieur déplore fortement ce blocage au niveau des instituts. Le Conseil supérieur réitère dès lors à nouveau sa demande à l'égard des instituts de faire usage de leur droit d'initiative en matière normative afin de pouvoir soumettre à court terme au Conseil supérieur un projet commun pour les quatre missions légales.

Le Conseil supérieur se voit obligé de procéder à la publication de sa propre position, au vu des éléments précisés ci-après :

1. L'initiative, prise séparément par l'IRE et par l'ITAA, de soumettre au Conseil supérieur de projets de norme pour l'exercice de missions légales « partagées »

En ce qui concerne l'IRE

Le 8 février 2023, le Conseil supérieur a estimé ne pas être en mesure de pouvoir approuver le *projet de norme relative à la mission du réviseur d'entreprises dans le cadre de l'évaluation du caractère fidèle et suffisant des données financières et comptables reprises dans le rapport de l'organe d'administration (Code des sociétés et des associations) (appelée « norme titres »)* (ci-après : « projet de norme titres »), soumis par l'IRE en date du 10 novembre 2022, et ce aux motifs repris ci-après.

Le Conseil supérieur a été amené à constater que le « projet de norme titres » concerne une mission légale dite « partagée », à savoir une mission qu'une entreprise peut, en l'absence de désignation d'un commissaire, confier soit à un réviseur d'entreprises (membre de l'IRE), soit à un expert-comptable certifié (membre de l'ITAA). Or, le projet a été soumis au Conseil supérieur par un seul institut, l'IRE, avec l'intention de le rendre applicable aux seuls réviseurs d'entreprises.

Sans préjudice des éventuelles observations quant au fond ayant trait à la norme soumise en projet, le fait que ce projet de norme se réfère à un texte à ce jour toujours à l'état de projet, qui dès lors n'existe pas encore en tant que tel dans l'ordre juridique belge, compromet la sécurité juridique. Il n'était dès lors pas possible au Conseil supérieur d'envisager l'approbation de ce projet de norme.

Le 9 février 2023, le Conseil supérieur a constaté l'irrecevabilité des trois projets de norme suivants soumis par l'IRE :

- *le projet de norme relative à la mission du réviseur d'entreprises dans le cadre de la transformation d'une entité* (ci-après : « projet de norme transformation »), tel que soumis par l'IRE le 15 novembre 2022 ;
- *le projet de norme relative à la mission du réviseur d'entreprises dans le cadre du contrôle des opérations de fusion et de scission de sociétés* (ci-après : « projet de norme fusions-scissions »), tel que soumis par l'IRE le 16 novembre 2022 ;
- *le projet de norme relative à la mission du réviseur d'entreprises dans le cadre d'une dissolution et une liquidation de société* (ci-après : « projet de norme dissolution et liquidation »), tel que soumis par l'IRE le 17 novembre 2022.

Le Conseil supérieur a constaté leur irrecevabilité, et ce aux motifs repris ci-après.

Sans préjudice des éventuelles observations quant au fond ayant trait aux normes soumises en projet, le fait que les trois projets de norme se réfèrent à un texte à ce jour toujours à l'état de projet, qui dès lors n'existe pas en tant que tel encore dans l'ordre juridique belge, compromet la sécurité juridique. Il n'était dès lors pas possible au Conseil supérieur de procéder à un examen quant au fond de ces projets de norme.

Le Conseil supérieur a, en outre, été amené à constater que les normes soumises en projet concernent une mission légale dite « partagée », à savoir une mission qu'une entreprise peut, en l'absence de désignation d'un commissaire, confier soit à un réviseur d'entreprises (membre de l'IRE), soit à un expert-comptable certifié (membre de l'ITAA). Or, ces projets de norme ont été soumis au Conseil supérieur par un seul institut, l'IRE, avec l'intention de le rendre applicable aux seuls réviseurs d'entreprises.

En ce qui concerne l'ITAA

Le 7 mars 2023, l'ITAA a soumis au Conseil supérieur les quatre projets de norme suivants :

- *le projet de norme relative à la mission du professionnel dans le cadre de l'évaluation du caractère fidèle et suffisant des données financières et comptables reprises dans le rapport de l'organe d'administration (Code des sociétés et des associations) (appelée « norme titres ») ;*
- *le projet de norme relative à la mission du professionnel dans le cadre de la transformation d'une entité ;*
- *le projet de norme relative à la mission du professionnel dans le cadre du contrôle des opérations de fusion et de scission de sociétés ;*
- *le projet de norme relative à la mission du professionnel dans le cadre d'une dissolution et une liquidation de société.*

Dans le cadre de sa réunion du 19 avril 2023, le Conseil supérieur a estimé devoir émettre un avis négatif au sujet des quatre projets de norme soumis par l'ITAA pour avis en date du 7 mars 2023, et ce au motif repris ci-après.

Le Conseil supérieur a été amené à constater que les quatre normes soumises en projet concernent une mission légale dite « partager », à savoir une mission qu'une entreprise peut, en l'absence de désignation d'un commissaire, confier soit à un réviseur d'entreprises (membre de l'IRE), soit à un expert-comptable certifié (membre de l'ITAA). Or, ces projets de norme ont été soumis au Conseil supérieur par un seul institut, l'ITAA, avec l'intention de les rendre applicables aux seuls experts-comptables certifiés.

Au vu de la mission confiée au Conseil supérieur par le législateur, à savoir veiller au respect de l'intérêt général et des exigences de la vie sociale dans l'exercice des activités des membres des professions économiques (voir à ce propos l'article 79, alinéa 3 de la loi du 17 mars 2019 relative aux professions d'expert-comptable et de conseiller fiscal), les membres du Conseil supérieur estiment que l'intérêt général et aux exigences de la vie sociale ne sont pas rencontrés s'il devait exister un cadre normatif relatif à l'exécution d'une mission légale, dont le fond serait différent pour le professionnel en charge de la mission légale, selon qu'il appartiendrait à l'un ou à l'autre institut. Il serait tout aussi inacceptable pour le Conseil supérieur qu'un cadre normatif régirait l'exercice d'une mission légale pour une catégorie de membres des professions économiques alors qu'une autre catégorie de membres des professions économiques ne serait soumise à aucun cadre normatif en la matière pour cette même mission légale.

Il importe de souligner qu'une norme est contraignante pour les membres des professions économiques (article 31, § 4, alinéa 1^{er} de la loi du 7 décembre 2016 et article 72, alinéa 2 de la loi du 17 mars 2019). Les normes sont des lois matérielles au sens de l'article 608 du Code judiciaire (Cass. 24 mai 2007, *JLMB* 2008, 4, *err. JLMB* 2008, 129 et *RW* 2009-10, 532).

En d'autres termes, le Conseil supérieur considère indispensable que les membres des professions économiques qui se sont vu confier une mission identique par le législateur soient soumis à un cadre normatif uniforme réglant l'exécution des diligences à effectuer et le *reporting*, qui leur est applicable, même s'ils sont membres d'un institut différent.

2. Les avis IRE concernant la transposition du « projet de norme titres », du « projet de norme transformation », du « projet de norme fusions-scissions » et du « projet de norme dissolution et liquidation »

En date du 27 avril 2023, le Conseil de l'IRE a adopté deux avis : l'avis 2023/02 traitant de *la mission du réviseur d'entreprises dans le cadre de l'évaluation du caractère fidèle et suffisant des données financières et comptables reprises dans le rapport de l'organe d'administration (CSA)* et l'avis 2023/03 relatif à *la mission du réviseur d'entreprises dans le cadre du contrôle des opérations de fusion et de scission de sociétés*.

Le 3 mai 2023, deux autres avis ont été adoptés par le Conseil de l'IRE : l'avis 2023/04 ayant trait à *la mission du réviseur d'entreprises dans le cadre d'une transformation d'une entité* et l'avis 2023/05 portant sur *la mission du réviseur d'entreprises dans le cadre d'une dissolution et d'une liquidation de société*.

Il apparaît au Conseil supérieur que le Conseil de l'IRE a transformé les quatre projets de norme qu'il avait soumis au Conseil supérieur, à savoir le « projet de norme titres », le « projet de norme transformation », le « projet de norme fusions-scissions » et le « projet de norme dissolution et liquidation », en avis IRE (en l'occurrence les avis 2023/02, 2023/03, 2023/04 et 2023/05).

L'IRE ne peut développer sa doctrine que par la seule voie d'avis ou de communications. Or, le recours à un instrument de doctrine comme celui d'un avis s'avère abusif dans le cas présent. Les avis susmentionnés ont manifestement une nature normative, au vu notamment des nombreuses formulations impératives. Cette situation est non seulement source de confusion et crée une insécurité juridique au détriment de la supervision (publique) mais s'avère par ailleurs contraire à l'objectif poursuivi par le législateur, à savoir que les avis n'aient pas de caractère contraignant.

En effet, les professionnels ne sont aucunement liés par des avis et ni leurs clients, ni l'autorité de contrôle ou encore les tiers en général ne peuvent par conséquent savoir s'ils ont (ou non) été respectés.

Le procédé d'adoption de mesures normatives contraignantes par le recours à des avis s'analyse dès lors comme un détournement de la procédure d'approbation de normes prévue par l'article 31 de la loi du 7 décembre 2016 et est par conséquent inacceptable.

Dans son courrier recommandé du 10 mai 2023, le Conseil supérieur a dès lors rappelé à l'intention de l'IRE que l'article 31, § 7 de la loi du 7 décembre 2016 prévoit *in fine* : « *S'il constate une incompatibilité entre ces avis ou communications et une loi, un arrêté, une norme ou une recommandation, ou si la nature de ces avis ou communications est de type normatif, le Conseil supérieur invite l'Institut à y remédier, et s'il n'y est pas satisfait dans le délai qu'il fixe, procède à la publication de sa propre prise de position* ».

Compte tenu de la nature normative des avis 2023/02, 2023/03, 2023/04 et 2023/05 et faisant application de sa compétence *a posteriori* prévue par le paragraphe 7 *in fine* de l'article 31 de la loi du 7 décembre 2016, le Conseil supérieur a invité l'IRE, dans son courrier recommandé susmentionné à remédier, pour le 1^{er} juin 2023 au plus tard, au caractère normatif de ces avis et d'informer, pour le 7 juin 2023 au plus tard, le Conseil supérieur des mesures prises.

Dans le cadre de sa réunion du 14 juin 2023, le Conseil supérieur a constaté qu'il ressort du courrier que le Conseil de l'IRE lui a adressé en date du 2 juin 2023 que ce dernier n'a pas donné suite à la demande explicite formulée dans le courrier recommandé susmentionné de prendre des mesures pour remédier au caractère normatif des avis précités de manière à respecter le prescrit de l'article 31, § 7 *in fine* de la loi du 7 décembre 2016.

Par ailleurs, le Conseil supérieur relève la publication, au *Moniteur belge* du 6 juin 2023, de la loi du 25 mai 2023 modifiant le Code des sociétés et des associations, la loi du 16 juillet 2004 portant le Code de droit international privé et le Code judiciaire, notamment à la suite de la transposition de la directive (UE) 2019/2121 du Parlement européen et du Conseil du 27 novembre 2019 modifiant la directive (UE) 2017/1132 en ce qui concerne les transformations, fusions et scissions transfrontalières.

Cette loi est applicable aux fusions nationales, aux scissions nationales, aux transformations nationales, aux transformations transfrontalières, aux fusions transfrontalières et aux scissions transfrontalières dont le projet doit être déposé au greffe du tribunal de l'entreprise dix jours après la publication de cette loi au *Moniteur belge*.

Le cadre normatif commun IRE/ITAA régissant les fusions, scissions et transformations devra dès lors être adapté pour être mis en concordance avec les dispositions légales modifiées en la matière.

L'intérêt général et les exigences de la vie sociale sous-tendent, en effet, la nécessité de prévoir une norme pour l'exercice d'une mission légale « partagée » qui soit uniforme pour les différentes catégories de professionnels habilités à exercer cette mission légale. Certes, le cadre normatif devra tenir compte des spécificités de chaque catégorie de professionnels, s'appuyant sur les dispositions légales et réglementaires applicables aux professions respectives.

Cette approche s'inscrit dans la pratique constante suivie depuis bientôt 30 ans. Plus particulièrement, depuis l'introduction des missions légales dites « partagées » dans le droit des sociétés (en 1991, 1993, et récemment encore, en 2019), chaque projet de norme en la matière (applicable aux membres des professions économiques) a toujours été soumis au Conseil supérieur conjointement par les instituts concernés. Il s'agit notamment des normes professionnelles relatives aux opérations de fusion et de scission, de transformation et de dissolution/liquidation de sociétés. Déjà dans son avis du 25 juin 1992, le Conseil supérieur a souligné l'importance fondamentale de l'« unité » dans les règles « *maintenant que le législateur a partiellement confié aux deux professions les mêmes missions* ».

3. Nécessité d'un cadre légal harmonisé pour l'établissement et l'approbation de normes relatives aux missions communes IRE/ITAA

Le Conseil supérieur regrette que l'IRE et l'ITAA, les deux instituts dont relèvent les membres des professions économiques auxquels les missions légales sont confiées, qui disposent du droit d'initiative en matière normative, ne parviennent pas à soumettre au Conseil supérieur un cadre normatif uniforme réglant ces missions légales et ce malgré les demandes répétées et explicites (mais infructueuses) du Conseil supérieur. Les différentes rencontres organisées à l'initiative du Conseil supérieur n'ont malheureusement pas pu éviter que, plus de quatre ans après que le législateur ait confié une nouvelle mission et ait adapté les trois missions existantes réservées aux réviseurs d'entreprises et aux experts-comptables certifiés, les instituts ne parviennent pas à adopter pour ces différentes missions un cadre normatif commun identique applicable aux professionnels concernés, réglant l'exécution des diligences à effectuer et le *reporting*, qui leur est applicable.

Les membres du Conseil supérieur ont déjà attiré l'attention des Ministres de tutelle compétents sur le fait que les dispositions légales actuelles ne donnent pas au Conseil supérieur les moyens suffisants pour intervenir dans de telles situations inextricables, avec pour conséquence regrettable qu'aucun cadre normatif commun n'existe pour l'exercice de missions légales « partagées » élaboré par les deux instituts. En outre, les membres des professions économiques peuvent donner leur propre interprétation à ces missions qui leur sont confiées par le législateur. Une telle approche va forcément à l'encontre de la sécurité juridique et des exigences de la vie sociale.

Cette situation a également des incidences néfastes sur la supervision de l'exercice de la profession (pas de normes, pas de cadre de référence). Vu la difficulté de développer un cadre normatif clair pour les missions spécifiques, le Conseil supérieur interpellera le Collège de supervision des réviseurs d'entreprises à ce propos.

Pour ce qui concerne en particulier les missions légales « partagées », il existe plusieurs exigences légales concernant l'élaboration du cadre normatif : pour les membres de l'ITAA, il résulte de l'article 80 de la loi du 17 mars 2019 une simple procédure de demande d'avis au Conseil supérieur alors que, pour les membres de l'IRE, il résulte de l'article 31 de la loi du 7 décembre 2016 une procédure d'approbation est d'application depuis 2007, approbation tant par le Conseil supérieur des Professions économiques que par le Ministre fédéral en charge de l'Economie, précédée d'une consultation publique.

Un élargissement des compétences normatives du Conseil supérieur pourrait contribuer à remédier à ce type de situations. Les membres du Conseil supérieur ont déjà insisté et maintiennent leur demande d'aligner à tout le moins des exigences légales relatives à l'adoption d'un cadre normatif pour les membres de l'ITAA pour les missions légales (actuellement une simple procédure de demande d'avis en conformité avec l'article 80 de la loi du 17 mars 2019) sur la procédure d'approbation auxquels sont soumis les membres de l'IRE depuis 2007 pour le cadre normatif (approbation tant par le Conseil supérieur que le Ministre fédéral en charge de l'Economie, à la suite d'une consultation publique en conformité avec l'article 31 de la loi du 7 décembre 2016).

Nous adresserons au Ministre fédéral en charge de l'Economie, Monsieur Pierre-Yves DERMAGNE, ainsi qu'au Ministre fédéral en charge des Classes moyennes, Monsieur David CLARINVAL, un courrier relatif aux modifications législatives à envisager.

Le Conseil supérieur informera également le Ministre fédéral en charge de l'Economie, le Ministre fédéral en charge des Classes moyennes ainsi que la Présidente du Collège de supervision des Réviseurs d'entreprises de la présente prise de position.

Dans l'intervalle, le Conseil supérieur se tient à disposition pour toute nouvelle concertation avec les instituts et espère que missions légales partagées pourront faire l'objet dans les meilleurs délais de normes communes élaborées par les deux instituts concernés.

Je vous prie de croire, Messieurs les Présidents, Monsieur VAN IMPE, Monsieur VAN COILE, à l'assurance de ma considération distinguée.

Jean-Marc DELPORTE

Président