

**CONSEIL SUPERIEUR
DES PROFESSIONS
ECONOMIQUES**

North Gate III Bur. 5.048-5.049
16 Boulevard Albert II - 1000 Bruxelles
Tél. 02.206.48.71 - Fax 02.201.66.19
E-mail: CSPEHREB@skynet.be

Avis du 17 mai 2001 donné dans le cadre de la transposition de la directive 89/48/CEE du 21 décembre 1988 relative à un système général de reconnaissance des diplômes d'enseignement supérieur qui sanctionnent des formations professionnelles d'une durée minimale de trois ans

annexe IV

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

Avant-projet d'arrêté royal modifiant l'arrêté royal du 22 novembre 1990 relatif aux diplômes des candidats experts-comptables et des candidats conseils fiscaux

Les deux avant-projets d'arrêtés royaux soumis pour avis par le Ministre de l'Agriculture et des Classes moyennes ont pour objectif de transposer la directive 89/48/CEE du 21 décembre 1988 relative à un système général de reconnaissance des diplômes d'enseignement supérieur qui sanctionnent des formations professionnelles d'une durée minimale de trois ans dans la réglementation belge relative à l'accès à la profession des experts-comptables et conseils fiscaux, d'une part, et des comptables agréés et comptables-fiscalistes agréés, d'autre part.

Le Conseil supérieur a pour mission légale¹ de contribuer au développement du cadre légal et réglementaire applicables 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.

I. Considérations générales

L'article 62 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales permet au Roi de modifier les dispositions de la loi et des arrêtés pris en exécution de la loi en vue d'assurer la transposition en droit belge des directives européennes relatives à la reconnaissance mutuelle des diplômes et des formations professionnelles².

D'une manière générale, le Conseil supérieur constate que cette directive vise à réduire les obstacles à la libre circulation des personnes au sein de l'Union européenne et en particulier favorise le libre établissement au sein de l'Union européenne de ses ressortissants, indépendamment du pays dans lequel ces personnes ont acquis leur qualification professionnelle.

A ce jour, la loi du 22 juillet 1953 et la loi du 22 avril 1999 (partie consacrée aux experts-comptables et aux conseils fiscaux) contiennent des dispositions similaires en matière de libre circulation des personnes au sein de l'Union européenne:

1. Cette mission découle de l'article 54 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales.
2. Il convient par ailleurs de souligner que les dispositions contenues dans cette directive ont déjà été transposées en droit belge en ce qui concerne les réviseurs d'entreprises dans la loi du 22 juillet 1953 et dans l'arrêté royal du 13 octobre 1987.

	Revisers d'entreprises	Experts- comptables et Conseils fiscaux
	Loi du 22 juillet 1953	Loi du 22 avril 1999
Diplômes obtenus à l'étranger pris en considération (si équivalents)	Article 4, alinéa 1 ^{er} , 4 ^o	Article 19, alinéa 1 ^{er} , 3 ^o
Prestation de serment des personnes de nationalité étrangère	Article 4, alinéa 2	Article 19, alinéa 1 ^{er} , 6 ^o <i>in fine</i>
Dispositions applicables aux non-résidents	Article 4 ^{ter}	Article 20, 2 ^o
Possibilité de réduction du stage (indépendamment de la nationalité)	Article 16	Article 24, alinéa 3

Les deux avant-projets d'arrêtés royaux soumis pour avis visent à compléter la transposition de la directive 89/48/CEE précitée.

A la lecture de la directive 89/48/CEE, le Conseil supérieur souhaite attirer l'attention sur trois points particuliers.

- 1) Cette directive couvre deux types de situations³ :
- les personnes qui ont obtenu un «titre de formation» dans un autre Etat membre de l'Union européenne ;
 - les personnes qui ont obtenu un diplôme d'enseignement supérieur (d'une durée minimale de trois ans) sans pour autant constituer un « titre de formation »⁴.

Par « titre de formation », il faut entendre un titre qui donne accès à la profession, sans devoir passer d'examen d'admission, de stage et d'examen d'aptitude. Tel est le cas par exemple en France où les experts-comptables titulaires d'un diplôme d'expertise comptable (DEC) délivré par le Ministre de l'éducation nationale (Bac + 5) sont d'office reconnus comme expert-comptable dans la mesure où il sont inscrits au tableau de l'Ordre des Experts-Comptables et Comptables Agréés⁵. Ce même titre de

formation donne par ailleurs accès au titre de Commissaire aux comptes.

- 2) L'article 4, §1^{er} *in fine* de la directive 89/48/CEE permet à chaque Etat membre d'exiger⁶ une épreuve pour s'assurer que tout porteur d'un «titre de formation» obtenu dans un autre Etat membre maîtrise correctement les matières juridiques nationales dont le professionnel doit avoir connaissance pour exercer correctement les fonctions en correspondance avec le titre qu'il souhaite porter.
- 3) L'article 6, §4 de la directive 89/48/CEE propose d'adopter des dispositions spécifiques pour les personnes d'une autre nationalité en matière de prestation de serment.

Pour éviter toute discrimination avec les candidats ayant obtenu leur diplôme en Belgique, les personnes relevant d'un Etat membre de l'Union européenne, qui possèdent un diplôme ne consistant pas un titre de formation, devraient être placées sur un pied d'égalité avec les diplômés en Belgique lors de l'examen d'admission. Le Conseil supérieur propose dès lors d'ajouter une disposition complémentaire à ce propos dans l'avant-projet d'arrêté royal relatif à l'examen d'admission, au stage et à l'examen d'aptitude d'expert-comptable et de

conseil fiscal soumis par ailleurs pour avis par le Ministre de l'Economie au Conseil supérieur.

Ces considérations seront également d'application dans le cadre de l'examen de l'avant-projet d'arrêté royal que le Conseil supérieur sera amené à faire en matière d'accès à la profession de comptable agréé et de comptable-fiscaliste agréé.

Enfin, en ce qui concerne les comptables agréés et/ou les comptables-fiscalistes agréés, l'article 50 de la loi du 22 avril 1999 n'impose pas à tout candidat d'avoir obtenu un diplôme de trois ans pour accéder à la profession. Le Conseil supérieur souhaite rappeler à ce propos que la directive 92/51/CEE du Conseil du 18 juin 1992 relative à un deuxième système général de reconnaissance des formations professionnelles, qui complète la directive 89/48/CEE devrait être examinée et transposée, le cas échéant, en droit belge.

Avant d'examiner les différentes dispositions contenues dans les deux avant-projets d'arrêtés royaux, le Conseil supérieur constate qu'une même disposition (en l'occurrence la définition de diplôme reprise de l'article 1^{er} de la directive 89/48/CEE, ainsi le point b) de l'article 3, alinéa 1^{er}) est intégrée:

- dans la loi du 22 avril 1999 pour ce qui concerne les candidats comptables agréés (article 50, § 2, point j)) et les candidats comptables-fiscalistes agréés (article 50, § 3, point j));

3. Voir à ce propos, la définition d'«activité professionnelle réglementée» sous le point d) de l'article 1^{er} ou encore le septième considérant précédant la directive 89/48/CEE.

4. En Belgique, il n'existe pas de «titre de formation». L'accès à la profession se base sur un diplôme d'enseignement universitaire, supérieur de type long ou supérieur de type court mais implique un examen d'admission, un stage et un examen d'aptitude.

5. TROLLIET C. (1994), *L'Exercice de la Profession comptable dans la CEE*, Editions Comptables Malesherbes, août 1994, 262 p. Voir en particulier les pages 107 à 109.

6. Voir également à ce propos le neuvième considérant précédant la directive 89/48/CEE.

- dans l'arrêté royal du 22 novembre 1990 relatif aux diplômes des candidats experts-comptables et des candidats conseils fiscaux (article 2, 4°).

Le Conseil supérieur souhaite attirer l'attention des Ministres compétents en cette matière que cette approche nuit à la cohérence de la loi du 22 avril 1999 et souhaiterait dès lors proposer que les dispositions contenues dans l'article 2, 4° de l'arrêté royal du 22 novembre 1990 relatif aux diplômes des candidats experts-comptables et des candidats conseils fiscaux soient intégrées dans la loi du 22 avril 1999 (par exemple sous un nouvel article 19bis). L'arrêté royal du 22 novembre 1990 pourrait par contre utilement renvoyer à cet article 19bis de la loi du 22 avril 1999.

II. Commentaires des articles de l'avant-projet d'arrêté royal

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

Dans la mesure où la plupart des dispositions sont communes aux quatre professions, la problématique des experts-comptables et des conseils fiscaux et celle des comptables agréés et des comptables-fiscalistes agréés seront traitées en parallèle dans la mesure du possible.

- Article 16, alinéa 3 de la Loi (article 1^{er} de l'avant-projet d'arrêté royal)
- Article 46 de la Loi (article 5 de l'avant-projet d'arrêté royal)

Le Conseil supérieur suggère de clarifier cette disposition de manière à ce qu'il soit plus évident à la lecture de ces deux articles que la disposition ne peut concerner que les personnes détenant un «titre de formation».

En outre, ce qui concerne les experts-comptables et/ou les conseils fiscaux, le fait de se référer à l'article 2, 4° de l'arrêté royal du 22 novembre 1990 ne facilite pas la lecture de l'alinéa proposé.

Il serait préférable, de l'avis du Conseil supérieur, de pouvoir se référer à une disposition de la loi du 22 avril 1999 dans laquelle la distinction entre les deux situations soit clairement mentionnée (voir suggestion relative à l'article 19bis ci-avant et ci-après).

En ce qui concerne les comptables agréés et/ou les comptables-fiscalistes agréés, aucune disposition n'explique vraiment la différence entre les deux situations (détenteurs d'un « titre de formation » et autres). En effet, l'article 50 de la loi du 22 avril 1999 se limite à définir les catégories de diplômes obtenus en dehors de la Belgique à prendre en considération.

Le Conseil supérieur suggère dès lors d'introduire une disposition équivalente à celle proposée dans l'article 19bis évoqué ci-avant et ci-après pour les experts-comptables et les conseils fiscaux dans la partie de la loi relative aux comptables agréés et aux comptables-fiscalistes agréés (par exemple, dans un article 46bis ou dans un alinéa 4 de l'article 46).

- Article 19, 1° (article 2 de l'avant-projet d'arrêté royal)

De l'avis du Conseil supérieur, la loi du 22 avril 1999 gagnerait en clarté en créant un nouvel article (par exemple l'article 19bis pour les experts-comptables et conseils fiscaux – l'article 46bis pour les comptables agréés et les comptables-fiscalistes agréés) disposant que les ressortissants de l'Union européenne, non belges, ont accès à la profession d'expert-comptable et/ou de conseil fiscal (ou comptable agréé ou comptable-fiscaliste agréé selon le cas) et qu'il existe deux catégories de situations:

- les personnes qui ont obtenu un « titre de formation » dans un autre Etat membre de l'Union européenne ;
- les personnes qui ont obtenu un diplôme d'enseignement supérieur (d'une durée minimale de trois ans) sans pour autant constituer un « titre de formation ».

La première catégorie de personnes aura d'office accès à la profession, moyennant un examen relatif aux dispositions légales belges que doit maîtriser tout expert-comptable et/ou tout conseil fiscal visé à l'article 48, § 4, alinéa 2 du projet d'arrêté royal soumis pour avis.

La deuxième catégorie de personnes sera traitée d'une manière identique par rapport aux diplômés belges dans la mesure où leur formation est considérée comme équivalente.

Cet article 19bis pourrait comprendre en outre les deux dispositions contenues dans l'article 2, 4° de l'arrêté royal du 22 novembre 1990 (moyennant l'adaptation proposée ci-après sous le point B).

L'article 19, 1° resterait dès lors inchangé.

En ce qui concerne les comptables agréés et les comptables-fiscalistes agréés, il est proposé d'ajouter un article 46bis de manière à clarifier la portée des dispositions introduites sous l'article 50 §§ 2 et 3 de la loi du 22 avril 1999.

- Article 50, § 2 (article 6 de l'avant-projet d'arrêté royal)
- Article 50, § 3 (article 7 de l'avant-projet d'arrêté royal)

Le point j) inséré dans ces deux paragraphes reprend textuellement la définition de diplôme figurant dans l'article 1^{er} de la directive 89/48/CEE ainsi que le point b) de l'alinéa 1^{er} de l'article 3 de la même directive. Ces textes ne font dès lors l'objet d'aucun commentaire du Conseil supérieur.

Les dispositions similaires applicables aux experts-comptables et aux conseils fiscaux font dans l'état actuel des textes partie de l'avant-projet d'arrêté royal modifiant l'arrêté royal du 22 novembre 1990 relatif aux diplômes des candidats experts-comptables et des candidats conseils fiscaux (voir ci-après point B.).

- Article 51, alinéas 4 & 5 (article 8 de l'avant-projet d'arrêté royal)

Il ressort de cette disposition que les personnes ayant obtenu à l'étranger un des diplômes visés à l'article 50, § 2, j) et 50, § 3, j) de la loi du 22 avril 1999 sont systématiquement dispensées du stage.

Le Conseil supérieur tient à souligner que cette dispense n'est prévue dans la directive 89/48/CEE que pour les personnes qui disposent d'un «titre de formation» (avec une possibilité d'épreuve sur les matières juridiques).

Cette disposition devrait être formulée de manière à ce qu'il soit clair que cette disposition ne couvre que les diplômes constituant un titre de formation.

B. Projet d'arrêté royal modifiant l'arrêté royal du 22 novembre 1990 relatif aux diplômes des candidats experts-comptables et des candidats conseils fiscaux

Le Conseil supérieur constate qu'une même disposition (en l'occurrence la définition de diplôme reprise de l'article 1^{er}

de la directive 89/48/CEE, ainsi le point b) de l'article 3, alinéa 1^{er}) est intégrée:

- dans la loi du 22 avril 1999 pour ce qui concerne les comptables agréés (article 50, § 2, point j)) et les comptables-fiscalistes agréés (article 50, § 3, point j));
- dans l'arrêté royal du 22 novembre 1990 relatif aux diplômes des candidats experts-comptables et des candidats conseils fiscaux (article 2, 4^o).

Le Conseil supérieur souhaite attirer l'attention à ce propos sur le fait que cela nuit à la cohérence de la loi du 22 avril 1999 et propose dès lors d'intégrer l'article 2, 4^o de l'arrêté royal du 22 novembre 1990 relatif aux diplômes des candidats experts-comptables et des candidats conseils fiscaux sous un article 19bis de la loi du 22 avril 1999. L'arrêté royal du 22 novembre 1990 pourrait par contre utilement renvoyer à cet article 19bis de la loi du 22 avril 1999.

- Article 2, 4^o (article 1^{er} de l'avant-projet d'arrêté royal)

Cet article reprend textuellement la définition de diplôme figurant dans l'article

1^{er} de la directive 89/48/CEE ainsi que le point b) de l'alinéa 1^{er} de l'article 3 de la même directive. Ces textes ne font dès lors l'objet d'aucun commentaire du Conseil supérieur à l'exception de :

- sous le point b) dans la phrase introductive, le Conseil supérieur propose de remplacer l'expression «un titre de formation» par «un (ou plusieurs) titre(s) de formation» pour se rapprocher davantage de la disposition contenue dans la directive européenne ;

- avant-dernier alinéa: à la première ligne, le Conseil supérieur propose d'ajouter «visé à l'alinéa 1^{er}» entre les mots « formation » et « tout titre » ;

- la formulation du dernier alinéa pourrait être revue de manière à élargir la portée de la disposition : le Conseil supérieur estime qu'il n'appartient pas à l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux de limiter l'accès à des personnes (autres que belges) au titre d'expert-comptable et/ou de conseil fiscal aux seules personnes chargées du contrôle légal des comptes.