

annexe XIII

A. Introduction

Un projet d'arrêté royal relatif à l'exercice de la profession de «comptable agréé» et de «comptable-fiscaliste agréé» par le biais d'une personne morale a été soumis au Conseil supérieur pour avis, le 1^{er} avril 2003, par le Ministre en charge des Classes moyennes.

Le Conseil supérieur a pour mission légale¹ 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.

Il convient de relever que l'exercice de la profession, d'une part, de «réviseur d'entreprises» et, d'autre part, d'«expert-comptable» et/ou de «conseil fiscal» par le biais d'une personne morale est déjà régi par des dispositions réglementaires :

- *en ce qui concerne les réviseurs d'entreprises*: loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises (articles 8 et 33) et arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises (article 29) ;
- *en ce qui concerne les experts-comptables et/ou les conseils fiscaux*: loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales (articles 20 et 21) et arrêté royal du 4 mai 1999 relatif à l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux (articles 7, 8 et 9).

Dans la mesure où le législateur a opté, en 1999, pour l'intégration des «comptables agréés» et des «comptables-fiscalistes agréés» au sein des professions économiques, les membres du Conseil supérieur ont examiné le projet d'arrêté royal soumis pour avis à l'aune du rapprochement entre les trois Instituts évoqué dans les documents parlementaires de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales.

1. 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.

B. Contexte légal actuel applicable aux comptables (-fiscalistes) agréés

Les articles 47 et 48 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales définissent le cadre général relatif à l'exercice de la profession de «comptable agréé» et de «comptable-fiscaliste agréé» par le biais d'une personne morale :

• Article 47

Lorsque la profession de comptable est exercée dans le cadre d'une personne morale, l'article 46 est applicable aux administrateurs, gérants ou associés actifs, selon les conditions fixées par le Roi.

Nul ne peut exercer en qualité d'indépendant, à titre principal ou accessoire, la profession de comptable ou porter le titre professionnel de «comptable agréé», ou de «comptable stagiaire » ou tout autre titre susceptible de créer une confusion s'il n'est inscrit au tableau des titulaires de la profession ou sur la liste des stagiaires tenus par l'Institut professionnel.

Nul ne peut en outre porter le titre professionnel de «comptable-fiscaliste agréé » ou de « comptable-fiscaliste stagiaire », ou tout autre titre susceptible de créer une confusion, s'il n'est comptable agréé et s'il n'est inscrit au tableau des «comptables-fiscalistes agréés», ou sur la liste des «comptables-fiscalistes stagiaires» tenus par l'Institut professionnel.

Le Roi fixe les règles de l'octroi par l'Institut professionnel de l'autorisation de porter en Belgique le titre de comptable agréé ou de comptable-fiscaliste agréé ou, s'agissant de sociétés, de faire usage de ces termes dans leur dénomination particulière, dans la définition de leur objet social ou dans leur publicité, aux personnes physiques résidant à l'étranger et aux

sociétés de droit étranger, ayant dans leur pays une qualité reconnue équivalente à celle de comptable agréé ou de comptable-fiscaliste agréé qui présentent en Belgique des services relevant de l'activité de comptable ou de comptable-fiscaliste, sans y être établies.

(Article 46 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales)

Aussi longtemps que le Roi n'a pas fixé ces conditions, l'article 3 de la loi-cadre du 1^{er} mars 1976 réglementant la protection du titre professionnel et l'exercice des professions intellectuelles prestataires de services reste d'application. La personne morale qui exerce cette profession réglementée, doit également être reconnue, suivant les modalités déterminées par le Roi.

Nul ne peut exercer en qualité d'indépendant, à titre principal ou accessoire, une profession réglementée en exécution de la présente loi, ou en porter le titre professionnel, s'il n'est inscrit au tableau des titulaires de la profession ou sur la liste des stagiaires ou si, étant établi à l'étranger, il n'a obtenu l'autorisation d'exercer occasionnellement cette profession.

Lorsque la profession réglementée est exercée dans le cadre d'une personne morale, l'alinéa précédent est uniquement applicable à celui ou ceux de ses administrateurs, gérants ou associés actifs qui exercent personnellement l'activité réglementée ou qui ont la direction effective des services où elle est exercée. A défaut de ces personnes, l'obligation énoncée à l'alinéa 1^{er} s'applique à un administrateur ou à un gérant ou à un associé actif de la personne morale désigné à cet effet.

Pour l'application de la présente loi, ces personnes sont présumées, de

manière irréfragable, exercer cette activité à titre indépendant.

Il ne faut pas satisfaire aux obligations découlant de l'alinéa 1^{er} pour exercer la profession dans les liens d'un contrat de travail, mais les personnes qui bénéficient de cette faculté ne sont pas autorisées à porter le titre professionnel.

(Article 3 de la loi-cadre du 1^{er} mars 1976 réglementant la protection du titre professionnel et l'exercice des professions intellectuelles prestataires de services)

- Article 48

Les réviseurs d'entreprises et les experts-comptables, ainsi que les réviseurs d'entreprises stagiaires et les experts-comptables stagiaires, peuvent exercer les activités professionnelles de comptable sans être inscrits au tableau des titulaires de la profession ou sur la liste des stagiaires.

S'ils font usage de cette faculté, ils ne sont pas autorisés au port du titre de

« comptable agréé » ou de « comptable stagiaire ».

L'article 10 de l'arrêté royal du 23 décembre 1997 portant approbation du code de déontologie de l'Institut professionnel des comptables traite quant à lui notamment des liens de collaboration professionnelle noués par les comptables(-fiscalistes) agréés. On relèvera notamment que :

« § 5. Si la collaboration s'effectue dans le cadre d'une personne morale, le comptable IPC communique à la Chambre ses statuts, les actes modificatifs des statuts, ainsi que les nominations, démissions ou révocations des membres des organes de gestion.

§6. Tous les comptables IPC ayant établi des liens de collaboration dans le cadre de l'exercice de la profession doivent dans un délai de trois mois après chaque nomination ou modification, adresser à la Chambre une liste actualisée mentionnant les noms, prénoms, profession et nationalité des gérants, administrateurs et associés actifs de la personne morale ou de l'association dont ils font partie, ainsi que l'importance de leur participation dans celle-ci ».

C. Avis

Les membres du Conseil supérieur ont pu constater que le projet d'arrêté royal contient, pour l'essentiel, des dispositions similaires à celles applicables aux membres de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises et de l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux, tout en tenant compte des spécificités liées à la profession de comptable(-fiscaliste) agréé.

Les membres du Conseil supérieur souhaitent cependant attirer l'attention sur un certain nombre de points :

1. Délégation d'une partie du pouvoir du conseil d'administration à un comité de direction

Dans la mesure où l'article 33 de la loi du 2 août 2002 modifiant le Code des sociétés et la loi du 2 mars 1989 relative à la publicité des participations importantes, dans les sociétés cotées en bourse et réglementant les offres publiques d'acquisition a intégré un article 524^{bis} et un article 524^{ter} dans le Code des sociétés, tous deux relatifs au comité de direction, il conviendrait, de

l'avis des membres du Conseil supérieur, de mentionner les membres du comité de direction dans les articles 2, 8, 5° et 11, § 1^{er} du projet d'arrêté royal soumis pour avis aux côtés des gérants et des administrateurs.

L'extension de ces dispositions au comité de direction devrait permettre de couvrir, à juste titre, le cas où le conseil d'administration décide, conformément aux dispositions contenues dans le Code des sociétés, de déléguer une partie de son pouvoir à un comité de direction.

2. Création d'une personne morale par un stagiaire

Les membres du Conseil supérieur s'interrogent sur le fondement sur lequel se base l'article 2 du projet d'arrêté royal lorsqu'il permet aux stagiaires de créer une société.

Dans la mesure où ni un stagiaire réviseur d'entreprises, ni un stagiaire expert-comptable et/ou conseil fiscal ne peut créer une société professionnelle, les membres du Conseil supérieur estiment qu'il serait préférable, à tout le moins de limiter la possibilité de créer de telles sociétés pour les stagiaires comptables(-fiscalistes) agréés, voire de l'interdire.

De l'avis des membres du Conseil supérieur, seule une association entre un stagiaire comptable(-fiscaliste) et, par exemple, son maître de stage pourrait, conceptuellement, être envisagée.

Cependant, compte tenu de la faible durée potentielle du stage (12 mois), les membres du Conseil supérieur estiment qu'aucune raison particulière ne justifie un traitement différent des stagiaires comptable(-fiscaliste) agréé par rapport aux stagiaires réviseur d'entreprises ou aux stagiaires expert-comptable et/ou conseil fiscal.

Il convient de relever que cette adaptation influencerait également la portée de l'article 4, § 2 du projet d'arrêté royal soumis pour avis.

3. Utilisation de la dénomination sociale de la société

Il conviendrait, de l'avis des membres du Conseil supérieur, de compléter l'article 10 du projet d'arrêté royal soumis pour avis d'un troisième paragraphe précisant que lorsqu'une demande d'admission d'exercice de la profession de comptable agréé et de comptable-fiscaliste agréé par le biais d'une personne morale est introduite auprès de l'Institut Professionnel des Comptables et des Fiscalistes agréés, ***il est interdit d'utiliser cette dénomination sociale pour accepter des missions aussi longtemps que cette demande n'a pas été approuvée par la Chambre compétente de l'IPCF.*** Ceci permettrait, par ailleurs, de relier l'article 10 à l'article 3 du projet d'arrêté royal soumis pour avis.

Il convient de relever à ce propos que la réglementation applicable aux réviseurs d'entreprises interdit purement et simplement «*qu'une société de révision n'ayant pas la qualité de membre puisse être nommée en tant que commissaire*»¹.

On peut par contre déplorer qu'aucune précision ne soit par contre fournie à ce sujet dans la réglementation applicable aux experts-comptables et/ou aux conseils fiscaux.

Enfin, il conviendrait de compléter l'article 13 du projet d'arrêté royal soumis pour avis de manière à préciser que les sociétés constituées avant l'entrée en vigueur de l'arrêté royal peuvent, dans un souci de continuité des activités, continuer à utiliser cette dénomination jusqu'à ce que le dossier ait été traité par la Chambre compétente de l'IPCF et ce dans la mesure où un tel dossier a été introduit dans les délais fixés par l'arrêté royal soumis pour avis.

4. Tenue de la liste des personnes morales

Le projet d'arrêté royal opte, au travers de son article 4, pour la tenue d'une seule liste, celle des personnes physiques. En cas de constitution d'une société, le tableau des titulaires de la

1. Institut des Réviseurs d'Entreprises, *Vademecum du réviseur d'entreprises 2002*, Editions Standaard, p. 317.

profession mentionnerait la dénomination de la personne morale dont ils font partie en regard du nom des comptables ou des comptables-fiscalistes.

De l'avis des membres du Conseil supérieur, il appartient aux autorités ministérielles de décider s'il est préférable d'opter pour la tenue d'une seule liste (comme proposé dans le projet d'arrêté royal) ou s'il est préférable d'opter pour la tenue d'une double liste (comme c'est le cas pour l'Institut des Réviseurs d'Entreprises) ou d'une sous-liste (comme c'est le cas pour l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux), l'une pour les personnes physiques, l'autre pour les personnes morales.

Le choix des autorités ministérielles doit prendre en considération, d'une part, la problématique de la clarté de l'information et, d'autre part, l'aspect pratique en cas de constitution de multiples personnes morales. Dans la mesure où il ressort de l'article 8, 6° qu'un comptable(-fiscaliste) agréé peut constituer plusieurs personnes morales, il convient, de l'avis des membres du Conseil supérieur, de tenir deux listes distinctes, l'une reprenant les personnes physiques, l'autre reprenant les personnes morales.

En ce qui concerne la possibilité pour un comptable(-fiscaliste) agréé quelconque de créer plusieurs personnes morales énoncée clairement à l'article 8 du projet d'arrêté royal, il conviendrait, de l'avis des membres du Conseil supérieur, de reformuler le § 2 de l'article 4 du projet d'arrêté royal soumis pour avis en remplaçant l'expression «de la personne morale» par l'expression «de la (ou des) personne(s) morale(s)».

Enfin, il importe que tout tiers intéressé puisse identifier pour chaque personne morale quels sont les actionnaires, les associés, les gestionnaires, etc. La structure et la portée de l'information à publier par l'IPCF à propos des personnes morales pourraient utilement être détaillées dans un troisième paragraphe de l'article 4 du projet d'arrêté royal soumis pour avis.

5. Sociétés entre titulaires de qualités différentes

Les membres du Conseil supérieur s'interrogent sur les conditions dans lesquelles la Chambre pourrait donner l'autorisation à un comptable(-fiscaliste) agréé de s'associer avec «d'autres personnes qui ne possèdent pas la même qualité, ni une qualité acquise à l'étranger et reconnue équivalente par le Roi».

Dans le cadre du rapprochement des différentes professions économiques, il conviendrait, de l'avis des membres du Conseil supérieur, de compléter cette disposition en précisant quelles sont les exigences en matière de déontologie qui doivent à tout le moins être rencontrées.

A défaut, l'esprit dans lequel a été adoptée la loi du 22 avril 1999, à savoir une convergence dans l'évolution des différentes composantes des professions économiques, s'en trouverait affectée dans la mesure où les réviseurs d'entreprises, les experts-comptables et les conseils fiscaux sont soumis à ce type de contraintes.

6. Sociétés civiles professionnelles

En ce qui concerne les articles 8 et 9 du projet d'arrêté royal, les membres du Conseil supérieur s'interrogent sur le fondement ayant conduit les autorités ministérielles à limiter ces dispositions aux activités civiles.

D'une comparaison avec les dispositions applicables aux experts-comptables et/ou aux conseils fiscaux, les membres du Conseil supérieur estiment que :

- dans le 1°, le mot «civils» doit être supprimé, à moins qu'un fondement légal particulier ne puisse être invoqué pour tenir compte d'une spécificité des comptables(-fiscalistes) agréés ;
- dans le 1°, les membres du Conseil supérieur s'interrogent sur la portée de la partie de phrase «et à l'exercice d'activités compatibles avec celles-ci». Faut-il en conclure qu'il est impossible de créer une société

- regroupant un réviseur d'entreprises et un comptable(-fiscaliste) agréé dans la mesure où les arrêtés royaux pris en exécution de la loi du 2 août 2002 dite de «Corporate governance» interdisent purement et simplement au réviseur d'entreprises de tenir la comptabilité d'une société dans laquelle lui ou quelqu'un de son «orbite» est chargé du contrôle légal des comptes?
- dans le 2°, dans la mesure où l'article 3, § 4 du Code des sociétés traite des sociétés civiles à forme commerciale, les membres du Conseil supérieur ne perçoivent pas ce qui est visé par «ou de personne morale». Ils proposent de supprimer ces mots à moins qu'un fondement légal particulier ne puisse être invoqué pour tenir compte d'une spécificité des comptables(-fiscalistes) agréés;
 - dans le 5°, il conviendrait, de l'avis des membres du Conseil supérieur, de préciser quelles sont les responsabilités encourues par le «représentant permanent» (en cas de gérants, administrateurs, etc. au titre de personne morale) et partant quelle est sa position.

7. Equivalence pour les personnes physiques non domiciliées en Belgique ou les personnes morales constituées sous l'empire d'un droit étranger

De la lecture de l'article 12 du projet d'arrêté royal, il ressort que pour être considérées comme ayant une qualité équivalente à celle de comptable(-fiscaliste) agréé en Belgique, les personnes physiques non domiciliées en Belgique ainsi que les personnes morales constituées sous l'empire d'un droit étranger doivent avoir «*obtenu dans leur pays une qualification équivalente et légalement reconnue dans ce pays pour les activités comptables ou pour le contrôle des comptes des sociétés, pour autant que cette qualification réponde aux conditions prévues par la directive 84/253/CEE du 10 janvier 1984 concernant l'agrément des personnes chargées du contrôle légal des comptes annuels des documents comptables*».

De l'avis des membres du Conseil supérieur, il est inacceptable que cette disposition impose pour les personnes physiques non domiciliées en Belgique ou les personnes morales constituées sous l'empire d'un droit étranger **des conditions aussi restrictives** («*pour autant que cette qualification réponde aux conditions prévues par la directive 84/253/CEE du 10 janvier 1984 concernant l'agrément des personnes chargées du contrôle légal des comptes annuels des documents comptables*») alors qu'il est question dans le projet d'arrêté royal à différents endroits de «réciprocité».

Dans la mesure où les comptables(-fiscalistes) agréés belges ne sont pas soumis à ce genre d'exigences, il est, de l'avis du Conseil supérieur, illogique d'imposer ce type de contrainte aux «non-belges» sous peine d'enfreindre le principe européen de libre circulation des services. Les membres du Conseil supérieur ne peuvent dès lors pas marquer leur accord avec cette disposition pour les ressortissants de l'Union européenne.

Il convient par ailleurs, de l'avis des membres du Conseil supérieur, de s'interroger sur l'opportunité de fixer (ou non) des conditions différentes selon qu'il s'agit de ressortissant de l'Union européenne ou non.

8. Autres aspects de nature plus formelle

Article 2 :

Il conviendrait d'adapter la phrase en remplaçant «occasionnellement» («*occasioneel*») par «à tout le moins occasionnellement» («*tenminste occasioneel*»).

Article 5, § 1^{er} :

Dans la version française du 1°, le mot «fonction» devrait être remplacé par le mot «profession». Dans la version néerlandaise du 1°, le mot «functiegebonden» devrait, à tout le moins, être remplacé par «beroepsgebonden» de manière à utiliser une terminologie comparable à celle utilisée en fiscalité. Le 1° pourrait, de l'avis des membres