

AVIS RELATIF A TROIS PROJETS D'ARRÊTÉS ROYAUX D'EXÉCUTION  
DE LA LOI DU 22 AVRIL 1999 RELATIVE AUX PROFESSIONS  
COMPTABLES ET FISCALES

Le Président

Bruxelles, le 4 mai 1999

Monsieur le Vice-Premier Ministre,  
Monsieur le Ministre,

*Concerne : projets d'arrêtés royaux à prendre en exécution de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales*

Votre lettre du 28 avril 1999 par laquelle vous soumettez, pour avis urgent, au Conseil Supérieur du Revisorat d'Entreprises et de l'Expertise Comptable appelé à devenir le Conseil Supérieur des Professions économiques, trois projets d'arrêtés royaux à prendre en exécution de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales m'est bien parvenue et je vous en remercie.

Ces projets ont essentiellement et respectivement pour objet de déterminer le moment de l'entrée en vigueur des lois du 22 avril 1999 relatives aux professions comptables et fiscales et à la discipline professionnelle des experts-comptables et des conseils fiscaux, de fixer les conditions de l'octroi du titre de conseil fiscal pendant une période transitoire et de déterminer les diplômes susceptibles de donner accès au stage d'expert-comptable et/ou de conseil fiscal.

J'ai l'honneur, par la présente, de vous faire part de l'avis émis par le Conseil Supérieur à l'unanimité.

Ainsi que vous le constaterez, le Conseil Supérieur ne formule aucune objection de principe à leur égard. De l'avis du Conseil Supérieur, il serait cependant opportun, au plan notamment de la sécurité juridique, que les deux lois, l'arrêté royal relatif à la période transitoire et l'arrêté royal relatif aux diplômes des candidats experts-comptables et des candidats conseils fiscaux entrent simultanément en vigueur.

## 1. Projet d'arrêté royal relatif à l'entrée en vigueur de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales et de la loi du 22 avril 1999 relative à la discipline professionnelle des experts-comptables et des conseils fiscaux .

En vertu de cet arrêté, les deux lois entreraient en vigueur le jour de la publication de l'arrêté au Moniteur belge.

Cette disposition n'appelle aucune observation de la part du Conseil Supérieur.

## 2. Projet d'arrêté royal relatif à l'Institut des Expert Comptables et des Conseils Fiscaux

Le projet soumis au Conseil Supérieur, à l'instar de l'arrêté royal du 14 juin 1985 relatif à l'Institut des Experts Comptables qu'il abroge et dont il s'inspire au plan rédactionnel, vise à déterminer d'une part les conditions auxquelles les personnes physiques auront accès au titre de conseil fiscal pendant la période transitoire (art. 60 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales) et d'autre part les conditions à remplir pour que des sociétés civiles professionnelles et interprofessionnelles de droit belge (art. 20, 1° et 42 de la loi), des sociétés constituées au sein d'un groupe de sociétés ou d'un groupement professionnel ou par une ou plusieurs entreprises (art. 21 et 42 de la loi) ainsi que des sociétés constituées sous l'empire d'un droit étranger (art. 20, 3°, 21 et 42 de la loi) puissent obtenir la qualité d'expert-comptable et/ou de conseil fiscal.

En ce qui concerne les conditions de l'octroi de la qualité de conseil fiscal aux personnes physiques pendant la période transitoire, l'arrêté en projet (art. 2) prévoit que la personne qui fait acte de candidature dans les trois ans à compter de l'entrée en vigueur de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales ne devra pas remplir les conditions prévues à l'article 19, 3°, 4° et 5° de la loi pour obtenir le titre de conseil fiscal si :

- soit elle justifie avoir exercé pendant trois années au moins des activités professionnelles impliquant l'acquisition d'une formation suffisante pour l'exercice des activités de conseil fiscal et être inscrite sur la liste des experts-comptables
- soit elle justifie être porteur d'un diplôme visé à l'article 2 de l'arrêté royal relatif aux diplômes des candidats experts-comptables et des candidats conseils fiscaux (cf. infra) et avoir exercé pendant trois années au moins des activités professionnelles impliquant l'acquisition d'une formation suffisante pour l'exercice des activités de conseil fiscal.

La procédure d'examen de la demande d'admission qui prévoit notamment l'introduction d'un dossier et l'avis d'une commission d'agrégation dont le Conseil de l'Institut, conformément à l'article 60, §3 de la loi, doit déterminer la composition<sup>1</sup> et le fonctionnement est précisée dans les articles 3 à 5 du projet.

<sup>1</sup> Monsieur le Ministre de l'Agriculture et des Petites et Moyennes Entreprises a déclaré au cours de l'examen du projet de loi relative aux professions comptables et fiscales au Sénat que la commission d'agrégation sera composée paritairement de conseils fiscaux et d'experts-comptables, et présidée par un des magistrats présidant actuellement la chambre disciplinaire à l'Institut des Experts Comptables (Doc. Parl., Sénat, session 1998-1999, n° 1-1302/2, 30 mars 1999, p.6).

Quoiqu'en 1985, l'expérience professionnelle requise pour l'accès au titre d'expert-comptable pendant la période transitoire de 10 mois devait porter sur six années au moins (art. 99 de la loi du 21 février 1985 relative à la réforme du revisorat d'entreprises), le Conseil Supérieur est d'avis que les conditions fixées à l'article 2 sont raisonnables dans la mesure où les mêmes conditions d'expérience professionnelle et les mêmes exigences de base en ce qui concerne les diplômes requis sont imposées aux experts-comptables comme aux autres personnes physiques souhaitant porter le titre de conseil fiscal.

Il estime cependant qu'il conviendrait d'ajouter un troisième tiret, libellé comme suit, à l'article 2 du projet: *"soit justifie avoir exercé pendant quinze ans au moins des activités professionnelles impliquant l'acquisition d'une formation suffisante pour l'exercice des activités de conseil fiscal, telles qu'elles sont définies à l'article 38 de la loi"*.

Il tient en outre à rappeler que l'un des buts poursuivis par la réglementation de la profession fiscale telle qu'elle est organisée par la loi est de mener tant au plan qualitatif qu'au plan déontologique à une meilleure protection du contribuable et, en particulier à un meilleur déroulement de ses relations avec les administrations fiscales<sup>2</sup>.

Cet objectif d'amélioration de la qualité de l'activité de conseil fiscal et le souci de ne pas porter atteinte à la crédibilité du titre légal nouvellement créé de conseil fiscal, de ceux qui peuvent légitimement prétendre à le porter et par conséquent de l'Institut lui-même exigent qu'il soit fait application des dispositions susvisées avec rigueur, en particulier en ce qui concerne l'appréciation de la condition relative à l'expérience professionnelle.

Cette condition est en effet une condition distincte de celle relative au diplôme ou à l'inscription sur la liste des experts-comptables; il conviendra dès lors dans ce dernier cas que le professionnel, s'il vient, par exemple, d'être inscrit sur la liste des experts-comptables, puisse établir qu'il a, pendant ses années de stage, exercé des activités professionnelles impliquant l'acquisition d'une formation suffisante pour l'exercice des activités de conseil fiscal.

Les activités de conseil fiscal sont en outre définies par rapport à l'article 38 de la loi. Elles consistent à donner des avis se rapportant à toutes matières fiscales, à assister les contribuables dans l'accomplissement de leurs obligations fiscales et à représenter les contribuables. Le candidat au titre devra donc pouvoir justifier avoir acquis, par l'exercice de ses activités professionnelles pendant trois années au moins, la formation suffisante pour l'exercice de ces activités.

Il convient, dès l'amorce de la période transitoire, d'avoir pour objectif d'assurer l'organisation permanente d'un corps de spécialistes capables de remplir les fonctions d'expert-comptable et de conseil fiscal avec toutes les garanties requises au point de vue de la compétence, de l'indépendance et de la probité professionnelle, conformément à l'article 3 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales.

<sup>2</sup> Exposé des motifs des projets de lois, Doc. Parl., Chambre, session 1998-1999, n°1923/1 et 1924/1, 13 janvier 1999, p.2.

Le dossier qui doit accompagner la demande d'admission en vertu de l'article 3 du projet revêt par conséquent une particulière importance et le Conseil Supérieur recommande qu'il soit suffisamment détaillé que pour permettre à la Commission et le cas échéant au Conseil (art. 5 du projet), d'apprécier si les conditions prévues, en particulier en matière d'expérience professionnelle, sont remplies.

D'une manière plus formelle, le libellé de l'article 3, alinéas 2 et 3, devrait être revu dans la mesure où l'emploi des termes "en outre" à ces deux alinéas suscite la confusion. En effet, de la lecture du texte, il ressort que le projet d'arrêté vise deux situations distinctes dans ces alinéas.

Par ailleurs, le Conseil Supérieur est d'avis, dans un souci de protection du requérant, qu'un délai minimal devrait être fixé à l'article 5 de l'arrêté pour lui permettre de compléter son dossier. Le délai ne devrait pas, en effet, être laissé à la seule appréciation du Conseil ou de la Commission d'agrégation.

En ce qui concerne les conditions fixées pour la reconnaissance de la qualité d'expert-comptable ou de conseil fiscal à différents types de sociétés (art. 6 à 11 du projet), le Conseil Supérieur a constaté au cours de l'examen auquel il a procédé, que d'une manière générale, le contenu du projet ne différerait guère des articles 6 à 11 de l'arrêté royal du 14 juin 1985 déjà mentionné.

Les seules modifications à relever sont les suivantes.

S'agissant des sociétés de droit belge, il est dorénavant prévu qu'"une minorité (des actions et parts ainsi que du pouvoir votal) peut être détenue par des personnes qui ont à l'étranger une qualité reconnue équivalente à celle d'expert-comptable ou de conseil fiscal en Belgique".

Le délai que le Conseil de l'Institut peut accorder, en vertu de l'article 60, §2 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales<sup>3</sup>, à la société civile professionnelle de droit belge pour se conformer à certaines des conditions prévues est d'un an maximum alors qu'il était de trois ans en 1985.

S'agissant des sociétés constituées au sein d'un groupe de sociétés ou d'un groupement professionnel ou par une ou plusieurs entreprises, deux conditions supplémentaires sont ajoutées : d'une part "les actions et parts ainsi que la majorité du pouvoir votal doivent être détenues par des experts-comptables et/ou conseils fiscaux, membres de l'Institut des Experts-Comptables et des Conseils Fiscaux ou par les sociétés du groupe ou du groupement professionnel" (art. 7, 4°) et d'autre part "les gérants et administrateurs doivent être des personnes physiques; la majorité d'entre eux doit être membre de l'Institut des Experts-Comptables et des Conseils Fiscaux" (art. 7, 5°);

<sup>3</sup> Le Roi détermine les conditions auxquelles les sociétés qui prestaient les services visés à l'article 38 avant le 1er janvier 1999 peuvent porter, après l'entrée en vigueur de la présente loi, le titre de conseil fiscal pendant une période de maximum trois ans.

S'agissant des sociétés de droit étranger, la condition de l'établissement en Belgique a été omise conformément à l'article 20, 3° de la loi, une minorité (des actions et parts ainsi que du pouvoir votal) peut être détenue par des personnes qui ont à l'étranger une qualité reconnue équivalente à celle d'expert-comptable ou de conseil fiscal en Belgique (art. 8, 3°) et enfin, les gérants et administrateurs doivent être des personnes physiques; la majorité d'entre eux doit être membre de l'Institut des Experts-Comptables et et des Conseils Fiscaux (art. 8, 4°).

De l'avis du Conseil Supérieur, il conviendrait qu'il soit aussi fait usage de l'habilitation conférée par l'article 60, §2 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales pour permettre aux autres sociétés que les sociétés professionnelles de droit belge, qui prestaient des services fiscaux avant le 1er janvier 1999, de porter le titre de conseil fiscal, après l'entrée en vigueur de la loi, pendant une période de maximum trois ans.

Enfin, conformément à l'article 42 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales, il sera nécessaire ultérieurement de définir par arrêté royal, les conditions auxquelles des sociétés interprofessionnelles de moyen peuvent être constituées entre un ou plusieurs experts-comptables ou conseils fiscaux et d'autres personnes, membres ou non de l'Institut des Experts Comptables et des Conseils Fiscaux, qui ne possèdent pas la même qualité.

Le Conseil Supérieur se réfère à cet égard notamment à l'avis qu'il a émis au sujet des professions avec les titulaires desquelles un reviseur d'entreprises peut constituer une association de moyens <sup>4</sup>.

### **3. Projet d'arrêté royal relatif aux diplômes des candidats experts-comptables et des candidats conseils fiscaux**

Le projet soumis au Conseil Supérieur a pour objet de déterminer les diplômes donnant accès au stage d'expert-comptable et/ou de conseil fiscal .

Sa rédaction s'inspire étroitement de l'arrêté royal du 22 novembre 1990 relatif aux diplômes des candidats experts-comptables, tel que modifié en dernier lieu par l'arrêté royal du 8 août 1997, qui, en exécution de l'article 72, 3° de la loi du 21 février 1985 relative à la réforme du revisorat d'entreprises, ne vise que les diplômes belges universitaires et de niveau universitaire d'une part et les diplômes d'enseignement supérieur économique délivrés par des établissements repris en annexe à cet arrêté et agréés jusqu'au 30 juin 1998 d'autre part. Moyennant certaines conditions, le Conseil de l'Institut des Experts Comptables peut, en vertu dudit arrêté, prendre en considération dans des cas individuels, des diplômes délivrés à l'étranger en vue de conférer la qualité d'expert-comptable

<sup>4</sup> Avis D.11105/95, Rapport annuel 1994-1995, p. 29.

Le projet d'arrêté se distingue de l'arrêté du 22 novembre 1990 par le fait qu'il reprend en outre parmi les diplômes donnant indifféremment accès au stage d'expert-comptable et/ou de conseil fiscal :

- 1° les diplômes de gradués délivrés par une école supérieure comprenant une section de sciences commerciales et de gestion d'un seul cycle, ainsi que l'exige l'article 19, 3° de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales (art. 2, 3°) <sup>5</sup>,

- 2° les diplômes prescrits par un autre Etat membre de la Communauté européenne ou un autre Etat qui est partie à l'Accord sur l'Espace économique européen pour accéder à la profession d'expert-comptable sur son territoire ou l'y exercer et qui a été obtenu dans un Etat, afin de transposer en droit belge 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 (art. 2, 5°),

- 3° certains diplômes sanctionnant des formations plus tournées vers la fiscalité et dont la liste figure en annexe à l'arrêté en projet (art. 2, 4°).

Par ailleurs, l'agrément des établissements et des diplômes d'enseignement supérieur économique et des établissements et des diplômes mentionnés ci-dessus aux 1° et 3° est valable jusqu'au 30 juin 2010 alors que par le passé, l'agrément était donnée pour une période plus limitée (cinq ans puis trois ans).

A ce sujet, le Conseil Supérieur tient à rappeler que, saisi d'une demande d'avis relative à la possibilité de ne plus limiter dans le temps la reconnaissance des établissements susceptibles de délivrer un diplôme de l'enseignement supérieur économique donnant accès à la qualité d'expert-comptable, il a émis la crainte que " l'agrément d'un grand nombre d'établissements pour une période illimitée puisse être de nature à diminuer progressivement le niveau général de formation des candidats experts-comptables, ce qui pourrait constituer à terme un obstacle au rapprochement très souhaitable des professions de réviseur d'entreprises et d'expert-comptable. C'est pourquoi le Conseil Supérieur est d'avis que la suppression de la limitation dans le temps de la reconnaissance des établissements d'enseignement devrait s'accompagner du maintien de l'examen d'entrée, actuellement organisé pour tous les candidats experts-comptables, au titre de mesure visant à déterminer si les candidats issus d'établissements agréés disposent des connaissances théoriques requises avant d'entamer le stage, la constatation par l'Institut des Experts Comptables d'un trop grand nombre d'échecs devant l'amener à porter le problème à la connaissance des Ministres compétents afin que les mesures adéquates puissent être prises pour y remédier.

<sup>5</sup> Le Conseil Supérieur suppose qu'il ne faut entendre par ces termes que les gradués en gestion, option expertise comptable-fiscalité, ainsi que le précise la justification des amendements à l'origine de la modification de l'article 19, 3° du projet de loi relative aux professions comptables et fiscales en séance plénière de la Chambre (Doc. Parl., Chambre, session 1998-1999, 1923/6, 2 mars 1989). Cette précision qui n'a pas été reprise à l'article 19, 3° de la loi relatif aux diplômes des candidats experts-comptables et des candidats conseils fiscaux l'a cependant été à l'article 50, §§2 et 3, e) relatif aux diplômes des comptables et des comptables-fiscalistes agréés. Il serait utile d'adapter l'article 2, 3° du projet dans ce sens.

*S'agissant par contre des candidats porteurs d'un diplôme universitaire belge ou d'un diplôme belge de l'enseignement supérieur de niveau universitaire, le Conseil Supérieur préconise, dans une perspective d'harmonisation avec la situation à l'Institut des Reviseurs d'Entreprises, de remplacer l'examen d'entrée portant sur les connaissances théoriques par un mécanisme de dispenses ainsi que le permet l'article 4 de l'arrêté royal du 20 avril 1990 fixant le programme et les conditions de l'examen d'aptitude d'expert-comptable.*

*Un tel mécanisme pourrait aussi être étendu aux diplômés de l'enseignement supérieur économique qui, immédiatement après l'obtention de leur diplôme, auraient poursuivi leur formation pendant au moins une année complète avant de demander à avoir accès à l'Institut des Experts Comptables." (avis du 26 juin 1998 relatif à une proposition de modification de l'arrêté royal du 22 novembre 1990 relatif aux diplômes des candidats experts-comptables).*

Le Conseil Supérieur s'interroge par ailleurs sur les raisons pour lesquelles le Roi limite aux seuls établissements d'enseignement supérieurs économiques de niveau universitaires, la faculté de délivrer des diplômes donnant accès aux fonctions d'expert-comptable et de conseil fiscal alors que pour les diplômes universitaires, cette limitation n'existe pas.

Il conviendrait en outre, s'agissant plus particulièrement de la fonction de conseil fiscal, de prévoir que le diplôme de gradué en sciences juridiques puisse aussi constituer une formation donnant accès à l'exercice de cette fonction.

Le Conseil Supérieur est enfin d'avis que l'article 2, 5° du projet devrait être complété afin de prendre en compte l'hypothèse de l'existence de diplômes prescrits par un autre Etat membre de la Communauté européenne ou un autre Etat qui est partie à l'Accord sur l'Espace économique européen, pour accéder à la profession de conseil fiscal sur son territoire ou l'y exercer.

D'un point de vue plus formel, cette disposition devrait par ailleurs être corrigée de la manière suivante :

- à l'alinéa 2, au troisième tiret, le mot "au" doit être remplacé par le mot "ou" entre "Etat" et "l'exercer".
- dans le même alinéa, à la suite, les mots "ou l'Espace économique européen" doivent être insérés après les mots "Communauté européenne" et le mot "membre" doit être omis.
- à l'alinéa suivant, les mots "ou l'Espace économique européen" doivent aussi être insérés après les mots "Communauté européenne".

Enfin, le Conseil Supérieur se demande, en ce qui concerne l'article 2, 2° du projet, s'il ne serait pas plus adéquat de reprendre, par exemple en annexe 1 au projet (l'unique annexe du projet devenant l'annexe 2), la liste des établissements figurant en annexe à l'arrêté royal du 22 novembre 1990 relatif aux diplômes des candidats experts-comptables depuis sa modification par l'arrêté royal du 8 août 1997.

Cela permettrait d'abroger ledit arrêté du 22 novembre 1990 au moment de l'entrée en vigueur de l'arrêté en projet et d'éviter la coexistence de l'arrêté en projet relatif aux diplômes des candidats expert-comptables et des candidats conseils-fiscaux et de l'arrêté du 22 novembre 1990 relatif aux diplômes des candidats experts-comptables.

Si cette voie ne pouvait être suivie, il y aurait lieu de remplacer le texte de l'article 2, 2° par le libellé suivant : *"un diplôme d'enseignement supérieur économique, délivré par un établissement repris en annexe à l'arrêté royal du 22 novembre 1990 relatif aux diplômes des candidats experts-comptables tel que modifié notamment par l'arrêté royal du 8 août 1997;"*.

Vous souhaitant une bonne réception de la présente et restant à votre disposition pour répondre à toute question qu'elle pourrait susciter de votre part, je vous prie de croire, Monsieur le Vice-Premier Ministre, Monsieur le Ministre, à l'assurance de ma respectueuse considération.

K. GEENS

Monsieur Elio DI RUPO  
Vice-Premier Ministre et Ministre de l'Economie et des Télécommunications  
Square de Meeûs 23  
1000 Bruxelles

Monsieur Karel PINXTEN  
Ministre de l'Agriculture et des Petites et Moyennes Entreprises  
Rue Marie-Thérèse, 1  
1000 Bruxelles