

Avis du 14 mai 2020
concernant un projet d'arrêté royal fixant la date d'entrée en vigueur de la loi du 17 mars 2019 relative aux professions d'expert-comptable et de conseiller fiscal et abrogeant la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales à l'exception de certaines dispositions

A. Introduction

1. Madame Nathalie MUYLLE, Ministre de l'Emploi, de l'Economie et des Consommateurs, chargée de la Lutte contre la pauvreté, de l'Égalité des chances et des Personnes handicapées, a adressé au Conseil supérieur un courrier daté du 3 avril 2020 demandant de lui faire parvenir, dans les meilleurs délais, un avis à propos d'un « *projet d'arrêté royal fixant la date d'entrée en vigueur de la loi du 17 mars 2019 relative aux professions d'expert-comptable et de conseiller fiscal et abrogeant la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales à l'exception de certaines dispositions* ».

L'arrêté royal soumis pour avis vise à fixer la date d'entrée en vigueur de la loi du 17 mars 2019 relative aux professions d'expert-comptable et de conseiller fiscal¹ (ci-après : la loi du 17 mars 2019) et partant d'exécuter les articles 129 et 130 de la loi. La loi du 17 mars 2019 consacre la fusion entre l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux (IEC) et l'Institut Professionnel des Comptables et Fiscalistes agréés (IPCF) et crée un nouvel « Institut des Conseillers fiscaux et des Experts-comptables (ICE) »².

2. Le Conseil supérieur des Professions économiques a pour mission légale 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 économiques³.

¹ La loi du 17 mars 2019 a été publiée au *Moniteur belge* du 27 mars 2019 (2^{ième} édition) et modifiée ensuite par la loi du 2 mai 2019 portant des dispositions diverses en matière d'économie (*Moniteur belge* du 22 mai 2019) et la loi du 22 février 2020 (*Moniteur belge* du 3 mars 2020).

² En néerlandais : « *Instituut van de Belastingadviseurs en de Accountants (IBA)* ». Dans sa communication, l'Institut peut également utiliser la dénomination « *Belgian Institute for tax advisors and accountants* ». (Article 61, dernier alinéa de la loi du 17 mars 2019). Généralement, l'abréviation « ITAA » est utilisée.

³ Cette mission découle de l'article 54, § 1^{er}, alinéa 2 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales.

En particulier, le Conseil supérieur doit obligatoirement être consulté sur tout arrêté royal à prendre en exécution de la loi du 22 avril 1999 relative à la profession d'expert-comptable et/ou de conseil fiscal et de comptable(-fiscaliste) agréé.

Le Roi doit motiver de façon explicite toute dérogation à un avis unanime du Conseil supérieur (article 54, § 1^{er}, alinéa 3 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales).

B. Portée et contexte du projet soumis pour avis

3. Le projet d'arrêté royal soumis pour avis a pour objet de fixer la date d'entrée en vigueur de la loi du 17 mars 2019.

A ce titre, les articles 129 et 130 repris sous le « Chapitre 13. Dispositions finales » de la loi sont libellés comme suit :

« Article 129

Les lois suivantes sont abrogées à la date fixée par le Roi :

1° *la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales, modifiée en dernier lieu par la loi du 18 septembre 2017 ;*

2° *la loi du 22 avril 1999 relative à la discipline professionnelle des experts-comptables et des conseils fiscaux, modifiée en dernier lieu par la loi du 10 avril 2014.*

Article 130

La présente loi entre en vigueur à la date fixée par le Roi, à l'exception des articles 127 à 129 qui entrent en vigueur le 1^{er} juin 2019. »

(mis en évidence par nos soins)

Il en résulte que le Roi a été investi par le législateur du pouvoir de fixer la date d'entrée en vigueur de la fusion prévue et d'arrêter l'organisation des professions comptables et fiscales, étant entendu que les dispositions relatives au conseil dit de transition (chargé d'effectuer toutes les tâches préparatoires nécessaires à la mise en place et au fonctionnement de nouvel institut et de ses organes et ce jusqu'à la date d'entrée en vigueur de la loi, cf. les articles 127 à 128) sont déjà entrées en vigueur au 1^{er} juillet 2019.⁴

L'exposé général précédant la proposition de loi du 6 février 2019 relative aux professions d'expert-comptable et de conseiller fiscal⁵ précise que toutes les démarches juridiques, organisationnelles et matérielles nécessaires à la mise en place du nouvel institut doivent être achevées :

« Dès que les démarches juridiques, organisationnelles et matérielles nécessaires à la mise en place de l'Institut seront achevées, le Roi pourra faire entrer en vigueur l'ensemble de la présente loi et déterminer

⁴ Pour être complet, signalons que la création du nouvel institut a entretemps été réalisée le 3 mars 2020, à la suite d'un récent complément introduit dans la loi du 17 mars 2019 par la loi du 22 février 2020 (*Moniteur belge* du 3 mars 2020). Cette modification législative s'imposait afin de doter l'institut de la personnalité juridique et d'autoriser le conseil de transition à convoquer une assemblée générale en vue d'approuver le budget de l'institut.

⁵ Proposition de loi (L. DIERICK et al.) relative aux professions d'expert-comptable et de conseiller fiscal, *Doc. parl.* Chambre 2018-19, n° 54-3522/01, 42.

*par la même occasion les dispositions des lois du 22 avril 1999 qui peuvent être abrogées et celles dont l'application doit être maintenue. »
(mis en évidence par nos soins).*

4. Aux termes de l'article 1^{er} du projet d'arrêté royal soumis pour avis, la loi du 17 mars 2019 entre en vigueur le « ... (date de l'entrée en vigueur AR stage et AR registre public) ».

L'article 2 du projet poursuit par l'abrogation de l'actuelle loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales, à l'exception de :

« 1° l'article 45/1, § 2, § 7, 3) à 5) et §§ 8 à 14 ;

2° l'article 45/2 ;

3° l'article 51, § 1^{er}, alinéa 1^{er} et § 2 ».

Les dispositions susvisées ont globalement pour objet la composition, le fonctionnement et les compétences de la Commission de stage (le jury d'examen)⁶ de l'IPCF, d'une part, et des Chambres exécutives et des Chambres d'appel de l'IPCF, d'autre part, ainsi que la mission de ces organes relative, respectivement, au stage et au règlement de discipline des professionnels membres de l'IPCF et des stagiaires IPCF.

5. Les considérants précédant le projet d'arrêté royal soumis pour avis se réfèrent notamment aux dispositions transitoires de l'article 124, § 2 de la loi du 17 mars 2019 applicables aux stagiaires IPCF. Il est précisé plus particulièrement :

*« (...) que la loi du 17 mars 2019 relative aux professions d'expert-comptable et de conseiller fiscal a prévu des dispositions transitoires parmi lesquelles l'article **124, § 2, permettant aux stagiaires qui sont inscrits sur la liste des stagiaires de l'Institut professionnel des comptables et fiscalistes agréés (ci-après « IPCF ») de continuer leur stage selon les mêmes conditions et règles prévues par ou en vertu de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales ;***

*Considérant que l'article 124 de la loi du 17 mars 2019 implique que, pendant la période transitoire qu'il vise, **les organes en charge du stage des comptables (-fiscalistes) agréés, à savoir les Chambres exécutives et la Commission du stage de l'IPCF et les Chambres d'appel, tels que visés dans la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales, continueront leur mission dans leur composition actuelle ;***

Considérant que les membres de la Commission du stage de l'IPCF sont nommés pour un nouveau mandat de quatre ans le 13 juin 2019, cette nomination ayant été approuvée par le Ministre des Classes moyennes le 15 juillet 2019 ; que les Chambres exécutives de l'IPCF sont élues pour un nouveau mandat de quatre ans et sont entrées en fonction le 1^{er} juin 2019 ;

⁶ Il ressort de l'article 17 de l'arrêté royal fixant le programme, les conditions et le jury de l'examen pratique d'aptitude des « comptables agréés » et « comptables-fiscalistes agréés », qu'une Commission du stage est instaurée au sein de l'Institut, qui intervient comme jury d'examen, tel que visé à l'article 51 de la loi et est chargée de faire passer l'examen pratique d'aptitude organisé par l'Institut.

Considérant que la Commission du stage de l'IPCF, les Chambres exécutives et d'appel continuent à exercer leur mission conformément à l'article 124 de la loi précitée du 17 mars 2019 ; que l'Institut doit veiller à ce que ces organes effectuent leurs missions ; que l'Institut doit prévoir les moyens financiers nécessaires à l'accomplissement des missions de ces organes ;

*Considérant que **les arrêtés relatifs aux stagiaires inscrits sur la liste des stagiaires de l'IPCF sont maintenus ainsi que la compétence et les missions de divers organes y relatifs, que la base légale pour la compétence et la mission de ces organes est maintenue dans ce but ; (...)** ».*
(mis en évidence par nos soins)

6. Afin de saisir correctement le contexte du projet d'arrêté, il convient de rappeler quelques prémisses qui ont conduit à la fusion entre l'IEC et l'IPCF et à la réorganisation des professions.

Citons les nouvelles règles relatives à l'accès à la profession applicables aux futurs professionnels ITAA qui s'inspirent en substance du régime actuellement en vigueur au sein de l'IEC en matière de stage des experts-comptables et conseillers fiscaux ⁷:

*« La professionnalisation et la qualité de l'exercice de la profession seront assurées dès le début de la profession par un accès unique qui consiste en un examen d'admission, un stage d'au moins trois ans et un examen pratique d'aptitude, qui clôture le stage.
(...) »*

*Ce stage dure au moins trois ans. Le stage est clôturé par un examen d'aptitude correspondant au niveau de formation européen ⁷.
(...) »*

Les articles 13 à 16 [de la loi relative au stage] reprennent les dispositions relatives au stage d'expert-comptable et de conseil fiscal tels que fixés dans les articles 24 et 25 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales, également déterminé dans le règlement de stage relatif au règlement de stage des experts-comptables et des conseils fiscaux tels qu'établi par 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 ».

En ce qui concerne les règles de déontologie, de revue qualité et de discipline, telles que prévues dans la nouvelle structure, la proposition de loi précise ce qui suit ⁸:

*« Les **règles déontologiques** sont similaires à celles qui sont mentionnées dans la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales et qui sont reprises de manière plus détaillée dans l'arrêté royal du 1^{er} mars 1998 fixant le règlement de déontologie des experts-comptables.*

*La **revue qualité** qui s'applique jusqu'à ce jour uniquement aux experts-comptables et conseils fiscaux sera étendue à tous les professionnels.*

⁷ Proposition de loi (L. DIERICK et al.) relative aux professions d'expert-comptable et de conseiller fiscal, Doc. parl. Chambre 2018-19, n° 54-3522/01, 9, 10 et 23.

⁸ Proposition de loi (L. DIERICK et al.) relative aux professions d'expert-comptable et de conseiller fiscal, Doc. parl. Chambre 2018-19, n° 54-3522/01, 11.

Les règles régissant le respect de la discipline sont similaires au régime disciplinaire actuel qui s'applique à l'Institut professionnel des comptables et fiscalistes agréés. Avec l'introduction d'un assesseur juridique chargé de l'enquête disciplinaire indépendante, la séparation entre le Conseil de l'Institut, qui a une mission normative, et les organes disciplinaires de l'Institut sera renforcée.

Le rappel à l'ordre qui existe à l'heure actuelle pour les experts-comptables et les conseils fiscaux s'appliquera à toutes les personnes inscrites au registre public, à l'exception des personnes qui exercent la profession de manière temporaire et occasionnelle. »
(mis en évidence par nos soins)

7. Enfin, pour être complet et par souci de clarté, il convient de présenter, sous la forme d'un aperçu schématique, les différents titres professionnels prévus par la législation actuelle et future :

| | LEGISLATION ACTUELLE – loi du 22 avril 1999 | LEGISLATION FUTURE – loi du 17 mars 2019 |
|--------------------------|--|---|
| Membres de l'IPCF | Comptable agréé (interne) | Expert-comptable agréé (interne) |
| | Comptable-fiscaliste agréé (interne) | Expert-comptable fiscaliste agréé (interne) |
| Membres de l'IEC | Expert-comptable externe | Expert-comptable certifié |
| | Expert-comptable | Expert-comptable certifié interne |
| | Conseil fiscal externe | Conseiller fiscal certifié |
| | Conseil fiscal | Conseiller fiscal certifié interne |
| | Expert-comptable externe Conseil fiscal | Expert-comptable fiscaliste certifié |
| | Expert-comptable Conseil fiscal | Expert-comptable fiscaliste certifié interne |

C. Avis unanime du Conseil supérieur

8. Le projet d'arrêté royal soumis pour avis constitue une étape cruciale dans la refonte fondamentale de l'organisation des professions comptables et fiscales telle que réalisée par la loi du 17 mars 2019 relative aux professions d'expert-comptable et de conseiller fiscal.

Bien que la publication de cette loi au *Moniteur belge* date de plus d'un an, plus précisément du 27 mars 2019, la date de son entrée en vigueur effective reste à fixer par le Roi.

Le fait qu'un projet d'arrêté royal fixant l'entrée en vigueur de la loi est à présent soumis à l'avis du Conseil supérieur semble indiquer que toutes les démarches juridiques, organisationnelles et matérielles nécessaires à la mise en place du nouvel institut ont été accomplies.

Le Conseil supérieur relève cependant qu'au vu des éléments en sa possession il n'a pas obtenu la confirmation voulue que toutes les démarches juridiques, organisationnelles et matérielles ont été accomplies. De plus, le Conseil supérieur n'est pas informé des activités du conseil dit de transition, chargé de toutes les tâches préparatoires nécessaires à la mise en place et au fonctionnement du nouvel institut et de ses organes (article 127, § 2 de la loi du 17 mars 2019).

9. Par ailleurs, il convient de souligner que les dispositions légales relatives au Conseil supérieur actuellement prévues par la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales (Titre VIII, article 54) seront dorénavant reprises dans la loi du 17 mars 2019, plus particulièrement sous le Chapitre 10, aux articles 79 à 84.

Il ressort clairement du commentaire des articles 79 à 84 de la proposition de loi du 6 février 2019⁹ que l'objectif était de reprendre l'actuelle disposition relative au Conseil supérieur, prévue par l'article 54, en tenant compte de la fusion des deux instituts.

Cette reprise a été correctement opérée dans la version française du texte, plus particulièrement à l'article 80, alinéa 2, avant-dernière et dernière phrase de la loi du 17 mars 2019.

Le Conseil supérieur doit malheureusement constater que la réglementation actuelle n'a pas été correctement reprise dans la version néerlandaise de la loi, comme le démontre la comparaison du texte de loi [le manque de correspondance entre les deux versions est indiqué en couleur] :

| <i>De lege lata</i> | | <i>De lege ferenda</i> |
|---|--|---|
| Loi du 22 avril 1999 - Article 54, § 1 ^{er} , alinéa 4, avant-dernière et dernière phrase | | Loi du 17 mars 2019 - Article 80, alinéa 2, avant-dernière et dernière phrase |
| Le Conseil de l'Institut des experts-comptables et des conseils fiscaux, le Conseil de l'Institut des réviseurs | | Le Conseil de l'Institut ou le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises <u>ne peuvent déroger à un avis approuvé par la</u> |

⁹ Proposition de loi (L. DIERICK et al.) relative aux professions d'expert-comptable et de conseiller fiscal, *Doc. parl.* Chambre 2018-19, n° 54-3522/01, 37.

| | | |
|--|---|--|
| d'entreprises et le Conseil national de l'Institut professionnel des comptables et fiscalistes agréés ne peuvent déroger à un avis approuvé par la majorité des membres du Conseil supérieur si l'avis est relatif à une matière se rapportant à plus d'une profession ou qualité. Le Conseil concerné ne peut déroger aux avis relatifs à une matière ne se rapportant qu'à une seule profession ou qualité que moyennant motivation expresse. | = | majorité des membres du Conseil supérieur si l'avis est relatif à une matière se rapportant à plus d'une profession ou qualité. Le Conseil concerné ne peut déroger aux avis relatifs à une matière ne se rapportant qu'à une seule profession ou qualité que moyennant motivation expresse. |
| = | | ≠ |
| De lege lata Wet van 22 april 1999 - Artikel 54, § 1, 4 ^{de} lid, voorlaatste en laatste zin | | De lege ferenda Wet van 17 maart 2019 - Artikel 80, 2 ^{de} lid, voorlaatste en laatste zin |
| De Raad van het Instituut van de accountants en de belastingconsulenten, de Raad van het Instituut der bedrijfsrevisoren en de Nationale Raad van het Beroepsinstituut van erkende boekhouders en fiscalisten kunnen niet afwijken van een advies dat door de meerderheid van de leden van de Hoge Raad is goedgekeurd , indien het advies betrekking heeft op een aangelegenheid die betrekking heeft op meer dan één beroep of hoedanigheid. De betrokken Raad kan slechts afwijken van adviezen over een aangelegenheid die slechts op één beroep of hoedanigheid betrekking heeft, als dit uitdrukkelijk met redenen omkleed wordt. | ≠ | De Raad van het Instituut of de Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren mogen enkel afwijken van een advies dat door de meerderheid van de leden van de Hoge Raad is goedgekeurd indien het advies betrekking heeft op een aangelegenheid die betrekking heeft op meer dan één beroep of hoedanigheid. De betrokken Raad kan enkel afwijken van adviezen over een aangelegenheid die slechts betrekking heeft op één beroep of hoedanigheid wanneer dit uitdrukkelijk met redenen is omkleed. |

Le Conseil supérieur considère qu'il s'agit d'une erreur matérielle dans la mesure où les documents parlementaires préparatoires précisent explicitement que la réglementation existante serait reprise.

Par ailleurs, la version néerlandaise de l'article 80 (alinéa 2) nouveau ne correspond plus à la version française de l'article 80 (alinéa 2) nouveau.

Vu l'impact du caractère contraignant ou non des avis du Conseil supérieur relatifs à des matières se rapportant à plus d'une profession ou qualité, le Conseil supérieur insiste pour que cette « erreur » dans la version néerlandaise de l'article 80 (alinéa 2) soit redressée dans les meilleurs délais, de préférence avant l'entrée en vigueur de la loi du 17 mars 2019.

10. Le projet d'arrêté royal soumis pour avis entend faire coïncider la date d'entrée en vigueur de la loi du 17 mars 2019 avec la date d'entrée en vigueur de l'arrêté royal relatif au stage et de l'arrêté royal relatif au registre public.

L'accès à la profession (le stage) et le registre public sont, en effet, deux chaînons essentiels du projet de fusion des deux instituts, dont l'impact sur la (ré)organisation des professions sera important.

A la demande du Ministre en charge de l'Economie, le Conseil supérieur a déjà eu l'occasion d'analyser ces deux projets d'arrêté royal et a pu faire part de ses observations aux Ministres compétents. Il s'agit plus particulièrement de :

- l'avis du Conseil supérieur du 17 octobre 2019 concernant l'accès à la profession des experts-comptables et des conseillers fiscaux ;
- l'avis du Conseil supérieur du 17 octobre 2019 concernant un projet d'arrêté royal fixant les modalités du registre public de l'Institut des Conseillers fiscaux et des Experts-comptables, l'octroi de la qualité aux personnes de pays tiers et aux personnes morales, les règles de fonctionnement de l'Institut et les conditions d'assurance professionnelle.

Le Conseil supérieur espère que les Ministres compétents auront pris en considération les observations fondamentales qu'il a développées dans ses avis concernant le stage et le registre public. Il va de soi que le Conseil supérieur se tient à leur disposition pour toute précision ou concertation.

11. Enfin, le Conseil supérieur tient à souligner qu'il conviendra également de tenir compte du contrôle de proportionnalité.

Déjà dans son avis du 17 octobre 2019 concernant l'accès à la profession d'expert-comptable et de conseiller fiscal¹⁰, le Conseil supérieur a attiré l'attention sur la « directive proportionnalité » adoptée par l'Union européenne en 2018¹¹. Il s'agit du contrôle de proportionnalité à effectuer avant l'adoption d'une nouvelle réglementation de professions.

Le Conseil supérieur souligne l'évolution de ce dossier. Le Conseil des Ministres a entretemps approuvé, sur proposition du Ministre des Classes moyennes, Monsieur Denis DUCARME, un avant-projet de loi relative au contrôle de proportionnalité, qui a été transmis pour avis au Conseil d'Etat. Cet avant-projet de loi transpose la Directive (UE) 2018/958 en droit belge, du moins pour ce qui concerne les compétences fédérales.

A son tour, le Conseil central de l'Economie a adopté, en date du 15 avril 2020, un avis concernant l'avant-projet de loi relative au contrôle de proportionnalité avant l'adoption ou modification d'une réglementation de professions¹².

12. Sous réserve des éléments susvisés (cf. les points 8. à 11.), le Conseil supérieur souhaite, par le présent avis, contribuer de manière constructive à l'aboutissement de l'importante réforme des

¹⁰ Voir, à ce sujet, le point 9 de l'avis du Conseil supérieur du 17 octobre 2019 concernant l'accès à la profession des experts-comptables et des conseillers fiscaux.

¹¹ Directive (UE) 2018/958 du Parlement européen et du Conseil du 28 juin 2018 relative à un contrôle de proportionnalité avant l'adoption d'une nouvelle réglementation de professions.

¹² <https://www.ccecrb.fgov.be/p/fr/747/examen-de-proportionnalite-pour-les-reglementations-de-profession>

professions économiques. Considérant sa mission légale de veiller à ce que la réglementation applicable aux professions économiques respecte l'intérêt général et les exigences de la vie sociale et dans le souci d'assurer la sécurité juridique, le Conseil supérieur souhaite attirer l'attention des Ministres compétents sur les points suivants :

- i. *la nécessité de garantir, au sein de l'ITAA, l'effectivité et l'efficience de la « supervision » de l'exercice de la profession ;*
- ii. *la nécessité de clarifier le régime transitoire pour ce qui concerne les dossiers pendants (en matière de discipline, de « surveillance »/revue qualité) ;*
- iii. *la nécessité de prévoir d'autres arrêtés d'exécution ;*
- iv. *les autres points d'attention.*

i. La nécessité de garantir, au sein de l'ITAA, l'effectivité et l'efficience de la « supervision »¹³ de l'exercice de la profession

13. Le Conseil supérieur recommande aux Ministres compétents de s'assurer, encore avant l'entrée en vigueur de la loi du 17 mars 2019, que les instituts concernés auront effectivement pris toutes les mesures nécessaires pour que le nouvel institut soit pleinement opérationnel au moment de l'entrée en vigueur de la loi.

En effet, la fusion des deux instituts et la réorganisation des différentes professions économiques soulèveront d'importants défis, certainement au niveau de l'accès à la profession et du registre public mais également en termes de « surveillance » et de discipline.

Considérant sa mission légale de veiller à ce que la réglementation applicable aux professions économiques respecte l'intérêt général et les exigences de la vie sociale, le Conseil supérieur s'interroge sur la façon dont sera exercé la « supervision » de l'exercice de la profession de plus de 16.000 membres et stagiaires¹⁴.

Le nouvel institut s'est vu confier par le législateur la mission d'assurer « *la supervision de l'exercice de la profession, en prenant toutes les garanties nécessaires en termes de compétence, d'indépendance et d'intégrité professionnelle par la mise en place d'un règlement disciplinaire* » (article 62, § 1^{er}, 5^o de la loi du 17 mars 2019). Toute personne faisant appel aux services d'un professionnel (entreprises, particuliers, autorités, ...) doit en pleine confiance pouvoir s'attendre à un service compétent, dans le respect d'un certain nombre de principes fondamentaux de déontologie.

¹³ L'article 62, § 1^{er}, 5^o de la loi du 17 mars 2019 qualifie la mission de l'Institut (ICE) de « *supervision de l'exercice de la profession* » alors que l'alinéa 3 de l'article 3 de la loi du 22 avril 1999 décrit la mission de l'institut (IEC) comme suit : « *veiller au bon accomplissement des missions confiées à ses membres et aux personnes soumises à sa surveillance et à son pouvoir disciplinaire* ». Dans la mesure où la mission de supervision comprend la revue qualité (examen périodique), la surveillance (examen occasionnel) et la discipline, le mot « supervision » sera utilisé lorsqu'il couvre la mission dans sa globalité et retiendra le mot « surveillance » lorsqu'il correspond à une des trois angles de supervision, à savoir l'examen occasionnel, hors revue qualité, par exemple à la suite d'une plainte introduite.

¹⁴ Le site de l'ITAA mentionne représenter « plus de 16.000 membres et stagiaires » (<https://www.itaab.be/fr/que-fait-itaab/>)

Déjà dans son avis du 17 octobre 2019¹⁵, le Conseil supérieur s'interrogeait sur la façon dont l'institut assurera cette mission de « supervision » de l'exercice de la profession. Il a notamment souligné la nécessité de garantir que l'institut affectera des moyens suffisants à la « supervision » de l'exercice de la profession et du respect du règlement de discipline. Le Conseil supérieur considère, en outre, que la crédibilité de la « supervision » et du contrôle du respect de la discipline, tout comme leur visibilité, leur professionnalisme, leur consistance et leur efficacité, ne constituent que quelques-uns des éléments-clé.

14. Dans le domaine de la revue qualité également, les défis à relever par le nouvel institut sont importants. Les membres externes de l'IEC sont dès à présent soumis tous les sept ans à une revue qualité de leurs activités professionnelles¹⁶. Le contrôle des méthodes de travail des experts-comptables externes et des conseillers fiscaux externes, de l'organisation de leur cabinet et de leurs activités, exigera d'importants efforts de la part de l'institut et de la commission revue qualité (en termes d'organisation, de substance et de budget). En outre et à la suite de la fusion entre l'IEC et l'IPCF, cette revue qualité devra, quatre ans après l'entrée en vigueur de la loi du 17 mars 2019, être élargie à toute personne inscrite comme « expert-comptable » ou « expert-comptable fiscaliste » (article 125, dernier alinéa de la loi). Il va sans dire qu'il s'agira d'une mission à ne pas sous-estimer, tant sous l'angle de sa substance que de ses implications budgétaires.

15. En raison d'un manque de transparence en ce qui concerne le mode d'exercice des activités de « surveillance » au sein des instituts, le Conseil supérieur a pris l'initiative, au cours des derniers mois, de soulever cette problématique au niveau de l'IEC et de l'IPCF. Divers contacts ont ainsi eu lieu avec les représentants de l'IEC afin de mieux cerner la façon dont les plaintes et enquêtes disciplinaires sont traitées au sein de l'IEC, tout en respectant bien évidemment le secret professionnel et le secret de l'enquête. Ces contacts ont permis d'obtenir, outre des éléments statistiques et les typologies des dossiers traités, des informations sur les délais de traitement des dossiers, la transparence de la jurisprudence disciplinaire, le régime transitoire dans la perspective de l'entrée en vigueur de la loi du 17 mars 2019, etc.

Le Conseil supérieur a abordé ces mêmes thèmes à l'occasion des contacts qu'il a initié auprès des Présidents et assesseurs juridiques des Chambres exécutives/*Uitvoerende Kamers* de l'IPCF, chargés notamment de veiller à l'application des règles de discipline et de statuer en matière disciplinaire à l'égard des membres de l'IPCF.

16. Nonobstant les échanges de vues constructifs et les informations utiles obtenues dans le cadre de ces contacts, le Conseil supérieur maintient son avis que des garanties complémentaires sont souhaitables quant à une « supervision » effective et efficiente par le nouvel institut de l'exercice de la profession par les membres de l'ITAA.

¹⁵ Avis du Conseil supérieur du 17 octobre 2019 concernant un projet d'arrêté royal fixant les modalités du registre public de l'Institut des Conseillers fiscaux et des Experts-comptables, l'octroi de la qualité aux personnes de pays tiers et aux personnes morales, les règles de fonctionnement de l'Institut et les conditions d'assurance professionnelle.

¹⁶ Article 28 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales, modifiée par la loi du 3 septembre 2017 et arrêté royal du 9 décembre 2019 fixant un règlement relatif à la revue qualité des membres externes de l'Institut des experts-comptables et des conseils fiscaux et fixant les modalités d'utilisation de la lettre de mission (*Moniteur belge* du 20 décembre 2019).

A cet effet, une transparence accrue des activités de « supervision », par exemple sous la forme d'un *reporting* (anonymisé), pourrait y contribuer. Prévoir une évaluation à l'issue d'une période déterminée après l'entrée en vigueur de la nouvelle réglementation pourrait elle aussi se révéler un instrument utile.

ii. La nécessité de clarifier le régime transitoire pour ce qui concerne les dossiers pendants

a) en matière disciplinaire

17. Pour connaître le sort des dossiers disciplinaires pendants devant les instances disciplinaires de l'IEC et de l'IPCF au moment de l'entrée en vigueur de la loi du 17 mars 2019, l'article 122 de la loi apporte une réponse claire :

« Les dossiers disciplinaires pendants devant les instances disciplinaires des deux instituts qui fusionnent à la date d'entrée en vigueur de la présente loi sont traités par les organes disciplinaires des deux instituts qui fusionnent en conservant la même composition et selon les mêmes règles de procédure applicables auxdits organes avant l'entrée en vigueur de la présente loi. Tout appel introduit après l'entrée en vigueur de la présente loi est traité par la commission d'appel conformément à la présente loi. »

En d'autres termes, les dossiers disciplinaires ouverts à l'encontre des membres de l'IEC restent régis par les dispositions de la *loi du 22 avril 1999 relative à la discipline professionnelle des experts-comptables et des conseils fiscaux*, en ce qui concerne tant la composition des organes disciplinaires que les règles de procédure.

Les dossiers disciplinaires ouverts à l'encontre des membres de l'IPCF restent régis par les dispositions de la *loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales* en ce qui concerne la composition et les règles de procédure des Chambres exécutives et des Chambres d'appel de l'IPCF ainsi que par les dispositions de l'*arrêté royal du 28 novembre 2018 déterminant les règles d'organisation et de fonctionnement de l'Institut professionnel des Comptables et Fiscalistes agréés*.

Cependant, dans les deux cas, lorsqu'un appel est introduit après l'entrée en vigueur de la loi la nouvelle réglementation relative à la commission d'appel de la loi du 17 mars 2019 trouvera à s'appliquer.

18. Le Conseil supérieur regrette que le projet soumis pour avis n'impose, dans le cadre de l'entrée en vigueur de la loi, aucune obligation au nouvel institut de prévoir les moyens nécessaires à l'exercice des missions des actuels organes disciplinaires durant la période transitoire. Cette lacune pourrait, par exemple, être comblée au niveau des considérants précédant le projet d'arrêté soumis pour avis. En revanche, cette obligation est explicitement reprise pour la mission en matière de stage dont les organes responsables des stagiaires IPCF sont investis.

19. On relèvera par ailleurs que la loi prévoit que les dossiers pendants sont toujours traités par les organes disciplinaires « en conservant la même composition » (article 122). La question se pose cependant

de savoir si l'on peut en déduire que ces instances poursuivront leur mission, même si entre-temps le délai du mandat des membres de ces organes devait venir à échéance. Si tel est le cas et dans le souci d'assurer la sécurité juridique, le Conseil supérieur considère qu'il a lieu de le préciser de façon explicite.

b) en matière de « surveillance »/revue qualité

20. Contrairement au régime transitoire en matière de dossiers disciplinaires pendants devant les organes disciplinaires des instituts fusionnants, à la date d'entrée en vigueur de la loi du 17 mars 2019, le Conseil supérieur n'a trouvé aucune indication quant à l'approche suivie par les instituts fusionnants pour les dossiers en matière de « surveillance » et de revue qualité en cours d'examen à la date d'entrée en vigueur de la loi du 17 mars 2019.

La question se pose de savoir si ces dossiers seront toujours traités par les organes/commissions en place ou si l'examen de ces dossiers pendants sera poursuivi par les organes/commissions nouvellement composé(e)s. Le Conseil supérieur ne dispose par ailleurs d'aucune information relative au nombre de dossiers concernés.

En raison de la sécurité juridique attendue, le Conseil supérieur insiste pour que le régime transitoire soit clarifié en ce qui concerne les dossiers en matière de « surveillance »/revue qualité pendants devant les instituts fusionnants à la date d'entrée en vigueur de la loi.

c) en matière de stage

21. Le projet d'arrêté royal soumis pour avis a choisi de suspendre provisoirement l'abrogation des dispositions de la *loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales* et des arrêtés relatifs au stage des stagiaires IPCF afin de pouvoir maintenir leur application.

Les considérants précédant le projet d'arrêté royal soumis pour avis précisent à ce sujet :

« Considérant que les arrêtés relatifs aux stagiaires inscrits sur la liste des stagiaires de l'IPCF sont maintenus ainsi que la compétence et les missions de divers organes y relatifs, que la base légale pour la compétence et la mission de ces organes est maintenue dans ce but ; (...) ».

Le Conseil supérieur constate qu'il s'agit des arrêtés suivants :

- l'arrêté royal du 27 septembre 2015 fixant le programme, les conditions et le jury de l'examen pratique d'aptitude des « comptables agréés » et « comptables-fiscalistes agréés » ;
- l'arrêté royal du 10 avril 2015 portant approbation du règlement de stage de l'Institut professionnel des comptables et fiscalistes agréés.

Les considérants précédant le projet d'arrêté royal soumis pour avis précisent également que les organes compétents en matière de stage des stagiaires IPCF (la Commission de stage, les Chambres exécutives et les Chambres d'appel) continueront leur mission dans leur composition actuelle.

Le maintien provisoire des dispositions légales et réglementaires actuellement en vigueur applicables aux stagiaires IPCF est logique dans la mesure où les stagiaires IPCF qui, à la date d'entrée en vigueur de la loi du 17 mars 2019, avaient déjà commencé leur stage sous le régime applicable, pourront continuer leur stage (en tout ou en partie) sous le régime antérieur. Cela découle de la disposition transitoire de l'article 124, § 2 de la loi du 17 mars 2019.

La même logique prévaut dans l'article 80, § 3 du projet d'arrêté royal relatif à la formation professionnelle des experts-comptables et des conseillers fiscaux (dit « AR stage » qui a déjà fait l'objet d'une demande d'avis au Conseil supérieur)¹⁷.

Il est à relever que le projet d'arrêté royal soumis pour avis ne prévoit de régime transitoire que pour les seuls stagiaires IPCF.

22. Pour les stagiaires inscrits, à la date d'entrée en vigueur de la loi du 17 mars 2019, sur la liste des stagiaires IEC (soit comme stagiaire expert-comptable, soit comme stagiaire conseiller fiscal), le régime transitoire est prévu par l'article 124, § 1^{er} de la loi du 17 mars 2019.

Cet article précise que les stagiaires IEC qui, à la date d'entrée en vigueur de la loi du 17 mars 2019, **ont accompli un stage de trois ans** pourront participer à l'examen d'aptitude suivant organisé par le nouvel institut sous le nouveau régime.

L'on peut supposer que les stagiaires IEC qui, à la date d'entrée en vigueur de la loi du 17 mars 2019, **n'ont pas encore accompli un stage de trois ans** resteront soumis au régime actuel, par analogie avec les stagiaires IPCF.

Quant au régime existant en matière de stage IEC, le projet d'arrêté relatif au « stage » - du moins dans la version qui a été soumise à l'avis du Conseil supérieur, lequel avis a été émis en date du 17 octobre 2019 et communiqué aux Ministres compétents - prévoit l'abrogation, avec effet immédiat, des arrêtés d'exécution suivants :

- l'arrêté royal du 10 octobre 2014 relatif aux diplômes des candidats experts-comptables et des candidats conseils fiscaux et fixant la date d'entrée en vigueur de l'article 17 de la loi du 15 janvier 2014 portant des dispositions diverses en matière de P.M.E. ;
- 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.

Dans son avis du 17 octobre 2019 concernant le projet d'arrêté en matière de « stage », le Conseil supérieur a plaidé en faveur d'une approche harmonisée, indépendamment des titres auxquels le stage donne droit :

« De l'avis du Conseil supérieur, il conviendrait d'harmoniser l'approche, indépendamment des titres auxquels ils donneront droit et soit d'abroger, soit ces trois arrêtés royaux dès à présent (sauf pour les

¹⁷ L'article 80, § 3 du projet d'arrêté royal, qui a déjà fait l'objet d'un avis du Conseil supérieur, daté du 17 octobre 2019, est libellé comme suit : « Pour les seuls besoins de la mesure transitoire, les organes qui en vertu des textes réglementaires étaient compétents pour l'organisation et le déroulement du stage restent compétents pour l'organisation et le suivi du stage des stagiaires visés au paragraphe premier. L'arrêté royal du 28 novembre 2018 déterminant les règles d'organisation et de fonctionnement de l'Institut professionnel des Comptables et Fiscalistes agréés leur reste applicable. Ces organes ne peuvent plus modifier les textes réglementaires visés au paragraphe 1^{er}. »

stagiaires en cours), soit ou d'attendre d'abroger les 3 arrêtés royaux que tous les stagiaires actuels aient terminé le processus complet en cours actuellement. »¹⁸

Sous réserve d'éventuelles adaptations au projet d'arrêté « stage », **le Conseil supérieur ne voit pas pourquoi le projet d'arrêté soumis pour avis ne prévoit pas, dans le cadre du régime transitoire applicable aux stagiaires IEC, le maintien provisoire des dispositions de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales (articles 24 à 26) et des arrêtés d'exécution relatifs au stage IEC. Une approche différente selon qu'il s'agit des stagiaires IPCF ou des stagiaires IEC nuit à la sécurité juridique et à l'égalité de traitement.**

De même, les organes chargés du suivi des stagiaires IEC devraient, eux aussi, pouvoir continuer à fonctionner au cours d'une période transitoire. Il convient d'apporter cette précision dans le projet soumis pour avis et/ou dans l'arrêté « stage ».

iii. La nécessité de prévoir d'autres arrêtés d'exécution

23. Le Conseil supérieur se permet d'attirer l'attention des Ministres compétents sur le fait que l'entrée en vigueur de la nouvelle loi du 17 mars 2019 suppose qu'outre la prise des arrêtés d'exécution relatifs à l'accès à la profession et au registre public ¹⁹ (qui ont déjà fait l'objet d'un avis du Conseil supérieur), il y aura également lieu de préparer un nombre d'autres arrêtés d'exécution.

Il s'agit plus particulièrement des aspects suivants :

- les mesures spécifiques en matière de déontologie et les mesures visant à assurer l'indépendance (article 36, § 2 de la loi) ;
- les modalités d'application de la lettre de mission (article 41, alinéa 2 de la loi) ;
- un règlement de la revue qualité et la création d'une commission revue qualité, chargée de l'organisation de la revue qualité (article 60, alinéa 1^{er} de la loi) ;
- les modalités de la procédure de conciliation²⁰ au sein du comité inter-instituts (article 78, alinéa 3 de la loi) ;
- le règlement d'ordre intérieur du Conseil supérieur des Professions économiques, ainsi que les modalités de calcul des frais de fonctionnement et les limites de ceux-ci (article 84 de la loi) ;
- la nomination du Président (suppléant) et de l'assesseur juridique (suppléant) de la Commission de discipline/*Tuchtcommissie* (articles 89 et 90 de la loi) ;
- la nomination du Président (suppléant) et de deux juges ou magistrats (et de leurs suppléants) de la Commission d'appel/*Commissie van Beroep* (article 104 de la loi).

¹⁸ Voir le point 52. de l'avis du Conseil supérieur du 17 octobre 2019 relatif à l'accès à la profession d'expert-comptable et de conseiller fiscal.

¹⁹ Le projet d'arrêté d'exécution relatif au « registre public » (dans la version transmise au Conseil supérieur) aborde - outre le registre public - encore d'autres aspects, notamment les modalités de calcul des cotisations, le règlement d'ordre intérieur de l'institut, la procédure devant les instances disciplinaires, les conditions minimales en matière de responsabilité civile professionnelle, l'octroi de la qualité aux personnes physiques de pays tiers et aux personnes morales.

²⁰ Les modalités de la procédure de conciliation au sein du comité inter-instituts auraient déjà pu être arrêtées par le Roi, en exécution de l'actuelle loi du 22 avril 1999 (article 53, alinéa 3), mais cet arrêté n'a jamais été pris.

Le Conseil supérieur observe par ailleurs que certains de ces arrêtés d'exécution appellent une attention particulière. Soulignons, par exemple, la nécessité d'une analyse approfondie des mesures spécifiques en matière de déontologie et les mesures visant à assurer l'indépendance (article 36, § 2 de la loi), à la lumière du récent arrêt de la Cour de Justice de l'Union européenne du 27 février 2020 dans l'affaire C-384/18 relatif aux incompatibilités applicables aux comptables²¹.

Signalons également que l'actuel règlement de déontologie des experts-comptables, qui date déjà du 1^{er} mars 1998 et n'a jamais été adapté depuis lors même pas à l'occasion de la reconnaissance des conseils fiscaux²², nécessitera une attention particulière.

24. Pour assurer la sécurité juridique, le Conseil supérieur souhaite encore souligner l'importance de clarifier le sort des actuels arrêtés royaux pris en exécution de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales (dont la majeure partie sera abrogée à la date d'entrée en vigueur de la loi du 17 mars 2019).

A titre d'exemple, relevons les arrêtés suivants : *l'arrêté royal du 18 juillet 2017 portant approbation du code de déontologie de l'Institut Professionnel des Comptables et Fiscalistes agréés (IPCF), l'arrêté royal du 18 juillet 1998 fixant le règlement de déontologie des experts-comptables* ou encore *l'arrêté royal du 9 décembre 2019 fixant un règlement relatif à la revue qualité des membres externes de l'Institut des experts-comptables et des conseils fiscaux et fixant les modalités d'utilisation de la lettre de mission*.

Dans l'attente des nouveaux arrêtés d'exécution à prendre en exécution de la loi du 17 mars 2019, on supposera que les actuels arrêtés d'exécution (pris en exécution de la loi du 22 avril 1999) qui ne sont pas abrogés resteront d'application, pour autant évidemment que ces arrêtés ne sont pas contraires aux nouvelles dispositions légales.

25. Dans un souci d'exhaustivité, le Conseil supérieur observe qu'outre les arrêtés d'exécution susvisés, le Roi peut encore prendre les arrêtés suivants :

- définir les activités autorisées au stagiaire (article 16, alinéa 2 de la loi) ;
- arrêter les règles précisant les incompatibilités avec la profession et les exceptions à celles-ci.

iv. Les autres points d'attention

26. Tant au sein de l'IEC que de l'IPCF, les professionnels sont tenus de respecter les normes et recommandations techniques et déontologiques arrêtées respectivement par le Conseil et le Conseil national de l'institut concerné.

²¹ Arrêt de la Cour de Justice de l'Union européenne (quatrième chambre) du 27 février 2020 « Manquement d'État – Article 49 TFUE – Services dans le marché intérieur – Directive 2006/123/CE – Article 25, paragraphes 1 et 2 – Restrictions aux activités pluridisciplinaires des comptables », repris sur <http://curia.europa.eu/juris/>

²² L'*arrêté royal fixant le règlement de déontologie* des experts-comptables a été pris en exécution de l'ancienne loi du 21 février 1985 relative à la réforme du revisorat d'entreprises, dès lors encore avant la reconnaissance des conseils fiscaux en 1999, par la loi du 22 avril 1999 ; l'arrêté de 1998 n'a jamais été ni modifié, ni complété.

Pour des raisons de sécurité juridique et en vue d'assurer la transparence, le Conseil supérieur insiste pour que le sort des normes, recommandations et directives existantes de l'IEC et de l'IPCF soit clarifié. Dans quelle mesure ce cadre normatif s'appliquera-t-il (en tout ou en partie) aux membres du nouvel institut ? C'est aux instituts/ au nouvel institut qu'il appartient de clarifier cette situation dans les meilleurs délais.

Il en va de même en ce qui concerne une éventuelle harmonisation des normes, recommandations et directives existantes, les instituts/le nouvel institut sont/est censé(s) développer un plan d'approche et un calendrier correspondant.

Aussi longtemps que la loi du 17 mars 2019 ne sera pas entrée en vigueur, on peut partir du principe que le pouvoir normatif²³ est maintenu au sein des instituts fusionnants. En effet, la loi du 17 mars 2019 n'a pas investi le conseil de transition de ce pouvoir normatif.

27. En ce qui concerne la date d'entrée en vigueur, le Conseil supérieur considère qu'il y a lieu de tenir compte de son éventuel impact pour les futurs candidats stagiaires qui obtiendront en 2020 leur diplôme (donnant accès à la profession).

Afin d'éviter tout risque de discrimination au niveau des diplômes, selon qu'un étudiant obtient son diplôme en première ou en deuxième session, il est recommandé de choisir comme date d'entrée en vigueur de la loi une date qui se situe soit avant la fin de la première session, soit après la fin de la deuxième session.

A défaut d'en tenir compte, il est, par exemple, imaginable qu'un candidat stagiaire qui obtient son diplôme au 30 juin 2020 (première session) puisse commencer son stage sous le régime antérieur alors que le candidat stagiaire qui n'obtient le même diplôme qu'au 15 septembre 2020 (deuxième session) se voit obligé de commencer son stage sous le nouveau régime, dans l'hypothèse où l'entrée en vigueur de la loi se situerait à une date située entre les deux sessions.

Le Conseil supérieur estime que pareille inégalité de traitement est à déconseiller et que cette situation peut facilement être évitée si la date d'entrée en vigueur de la loi n'est pas fixée durant la période séparant les deux sessions (juillet – mi-septembre).

28. Plus généralement, la question se pose de savoir si les personnes et les organisations soumises au nouveau régime seront informées en temps utile afin de pouvoir appliquer facilement et correctement les nouvelles dispositions.

En effet, on ne peut ignorer le fait que le nouveau régime – en particulier sous l'angle de l'accès à la profession d'expert-comptable et de conseiller fiscal – impliquera une série de modifications importantes, certainement pour les futurs candidats à la profession, mais également dans une certaine mesure pour les institutions d'enseignement et de formation.

²³ Pour l'IEC, ce pouvoir normatif repose sur l'article 27 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales alors que pour l'IPCF ce pouvoir normatif repose sur l'article 45/1, § 5/1 de la même loi du 22 avril 1999.

Dans ce domaine, la loi du 17 mars 2019 ne contient qu'un certain nombre de principes fondamentaux. Les modalités en matière d'accès à la profession et de stage doivent être réglées par arrêté royal, lequel n'est actuellement pas publiquement disponible et ne sortira définitivement ses effets qu'au moment de sa publication au *Moniteur belge*.

La question se pose dès lors de savoir s'il ne conviendrait pas de prévoir, en dérogation à la règle générale d'une entrée en vigueur le dixième jour après la publication d'une réglementation au *Moniteur belge*, un délai plus long entre la publication et l'entrée en vigueur. Cette dérogation pourrait se justifier en raison du contenu de la réglementation, de son objet ou des obligations résultant de son application²⁴.

29. Enfin, le Conseil supérieur observe que, dans le cadre des mesures transitoires, le maintien temporaire de certaines règles nécessitera un suivi approprié.

C'est le cas pour **la date d'abrogation de loi du 22 avril relative à la discipline professionnelle des experts-comptables et des conseils fiscaux à fixer** par le Roi au moment où, à la date d'entrée en vigueur de la loi du 17 mars 2019, le traitement de tous les dossiers pendants devant les actuelles instances disciplinaires de l'IEC sera achevé (article 129, 2° de la loi du 17 mars 2019).

Le Roi devra également **fixer la date d'abrogation** des articles maintenus en vigueur de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales²⁵. Cette abrogation ne pourra intervenir qu'

- au moment où le traitement de tous les dossiers disciplinaires pendants devant les actuelles instances disciplinaires de l'IPCF (les Chambres exécutives et les Chambres d'appel) à la date d'entrée en vigueur de la loi du 17 mars 2019, sera achevé.
- au moment où tous les stagiaires IPCF qui, à la date d'entrée en vigueur de la loi du 17 mars 2019, avaient commencé leur stage sous le régime de la loi du 22 avril 1999, auront terminé leur stage.

Enfin, le Roi devra également procéder, au moment où tous les stages IPCF seront terminés et que le traitement de tous les dossiers disciplinaires IPCF sous le régime de la loi du 22 avril 1999 aura été achevé, **à l'abrogation des arrêtés suivants :**

- l'arrêté royal du 27 septembre 2015 fixant le programme, les conditions et le jury de l'examen pratique d'aptitude des « comptables agréés » et « comptables-fiscalistes agréés » ;
- l'arrêté royal du 10 avril 2015 portant approbation du règlement de stage de l'Institut professionnel des comptables et fiscalistes agréés ;
- l'arrêté royal du 28 novembre 2018 déterminant les règles d'organisation et de fonctionnement de l'Institut professionnel des Comptables et Fiscalistes agréés.

²⁴ Cf. Conseil d'Etat, Principes de technique législative, 2008, point 148 (http://www.raadvanstate.be/?page=technique_legislative&lang=fr)

²⁵ Il s'agit des articles repris dans le projet d'arrêté royal soumis pour avis, plus particulièrement :

1° l'article 45/1, § 2, § 7, 3) à 5) et §§ 8 à 14 ;

2° l'article 45/2 ;

3° l'article 51, § 1^{er}, alinéa 1^{er} et § 2.