

Avis du 17 octobre 2019
relatif à 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 des pays tiers et aux personnes morales, les règles de fonctionnement de l'Institut
et les conditions d'assurance professionnelle

A. Introduction

1. Monsieur Wouter BEKE, Ministre de l'Emploi, de l'Economie et des Consommateurs, chargé du Commerce extérieur, de la Lutte contre la pauvreté, de l'Egalité des chances et des Personnes handicapées, a adressé, en date du 17 juillet 2019, un courrier au Conseil supérieur demandant d'émettre un avis relatif à 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 des pays tiers et aux personnes morales, les règles de fonctionnement de l'Institut et les conditions d'assurance professionnelle* ».

Ce projet d'arrêté royal est pris en exécution de la loi du 17 mars 2019 relative aux professions d'expert-comptable et de conseiller fiscal (*Moniteur belge* du 27 mars 2019, 2^{ème} édition), telle que modifiée par la loi du 2 mai 2019 portant dispositions diverses en matière d'économie (*Moniteur belge* du 22 mai 2019) (ci-après la loi du 17 mars 2019), réalisant la fusion entre l'IEC et l'IPCF par la création de l'Institut des Conseillers fiscaux et des Experts-comptables (ICE, en anglais ITAA).

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 économiques.¹

Le Conseil supérieur doit obligatoirement être consulté sur tout arrêté royal à prendre en exécution de la loi 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).

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

B. In limine

3. Le projet d'arrêté royal soumis pour avis est structuré comme suit :

Titre 1^{er}. Définitions**Titre 2 Le registre public, l'octroi de la qualité aux personnes physiques de pays tiers et aux personnes morales***Chapitre 1^{er}. Le registre public**Section 1^{ère}. Champ d'application**Section 2. Inscription au registre public**Sous-section 1^{ère}. Inscription des stagiaires**Sous-section 2. Inscription des autres personnes physiques**Sous-section 3. Inscription comme expert-comptable et expert-comptable fiscaliste**Sous-section 4. Inscription de l'exercice temporaire et occasionnel**Sous-section 5. Inscription d'une personne morale**Section 3. La tenue et la conservation des données du registre public**Section 4. La tenue d'autres données**Section 5. Désinscription au registre public**Section 6. L'omission du registre public**Section 7. La réinscription dans le registre public**Chapitre 2. Experts-comptables et conseillers fiscaux, personnes physiques, d'un pays tiers**Section 1^{ère}. Conditions d'octroi de la qualité aux personnes physiques des pays tiers**Section 2. Procédure d'octroi de la qualité aux personnes physiques d'un pays tiers**Chapitre 3. Personnes morales d'un Etat membre ou d'un pays tiers**Section 1^{ère}. Conditions d'octroi de la qualité à une personne morale d'un Etat membre**Section 2. Conditions d'octroi de la qualité à une personne morale d'un pays tiers**Section 3. Conditions d'octroi pour des personnes morales stagiaires***Titre 3 Information et procédure en ligne****Titre 4 Cotisations****Titre 5 Règlement d'ordre intérieur***Chapitre 1^{er}. L'assemblée générale**Chapitre 2. Le Conseil de l'Institut**Section 1^{ère}. Nomination des membres du Conseil**Section 2. Fin du mandat de membre du Conseil**Section 3. Fonctionnement du Conseil**Section 4. Délégation des compétences**Section 5. Le secrétaire**Section 6. Le trésorier**Section 7. Rémunération des membres du Conseil et des commissions**Section 8. Le conseil de transition**Chapitre 3. Les comptes annuels et le budget**Chapitre 4. Les commissaires**Chapitre 5. Procédure devant les instances disciplinaires*

Titre 6 Conditions minimales pour l'assurance responsabilité civile professionnelle

Titre 7 Délais

Titre 8 Dispositions finales

Réserve générale au regard (de la protection) des données personnelles

4. Le Conseil supérieur souhaite attirer l'attention du Ministre sur l'impact potentiel des dispositions du projet soumis pour avis sous l'angle (du traitement) des données personnelles.

Compte tenu de la compétence spécifique en la matière de l'Autorité de protection des données (APD), le Conseil supérieur ne se prononce pas sur cette problématique mais se réfère à l'avis de l'APD.

C. Avis unanime du Conseil supérieur

C. 1. Concernant le « Titre 5 - Règlement d'ordre intérieur (...) Chapitre 5 - Procédure devant les instances disciplinaires » (articles 66 à 76 du projet)

a) Situer les dispositions proposées

5. De l'avis du Conseil supérieur, il convient de présenter les différents acteurs impliqués dans le contrôle de qualité et l'exercice de la discipline des membres de l'Institut des Conseillers fiscaux et des Experts-comptables (ICE), au sens de la loi du 17 mars 2019, en regard de leurs missions/compétences respectives.

Cette approche schématique se présente comme suit :

ACTEURS	MISSION	LOI DU 17 MARS 2019	OBSERVATION
ICE - Institut des Conseillers fiscaux et des Experts- comptables	accorder des moyens suffisants pour la <i>revue qualité</i> , de sorte que l'indépendance et l'autonomie de la revue qualité des professionnels soient assurées	article 56, alinéa 2	
	mission de <i>supervision</i> ² 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 <i>règlement disciplinaire</i>	article 62, § 1 ^{er} , 5°	
Conseil de l'Institut	compétent pour la supervision de la commission revue qualité	article 72, alinéa 1 ^{er} , 6°	
	approbation du rapport de gestion de la commission revue qualité	article 60, alinéa 3	
	Dans le cadre de la revue qualité : en cas de constatations d'infractions au cadre légal, réglementaire et normatif commises par le professionnel : - soumission d'un plan d'amélioration ; - renvoi vers l'assesseur juridique (+ information au procureur du roi)	article 59, alinéas 1 ^{er} et 2	
	« renvoi » du professionnel vers l'assesseur juridique	article 72, alinéa 1 ^{er} , 9°	
	« rappel à l'ordre » du professionnel en cas de : non-paiement de cotisations, absence d'assurance	article 85 – article 87, alinéa 1 ^{er}	

² L'article 62, § 1^{er}, 5° 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.

	responsabilité civile professionnelle, absence de formation permanente, absence de confirmation de la date de la revue qualité ; le cas échéant, si l'intéressé n'a pas donné suite au rappel à l'ordre, retrait de la qualité		
	le cas échéant, introduction d'un appel contre une décision de la commission de discipline – le cas échéant, renvoi d'une décision de la commission d'appel devant la Cour de cassation	article 107, alinéa 1 ^{er} – article 113 – article 1121/3 du Code judiciaire	
	« nomination », pour la commission de discipline ³ , d'un ou plusieurs référendaires parmi les membres du personnel de l'Institut	article 94, alinéa 3	
	désignation de deux membres (effectifs et suppléants) (inscrits au registre public avec une qualité) au sein de la commission de discipline et de la commission d'appel	article 89, alinéa 3, 2 ^o – article 104, alinéa 4, 4 ^o	
	nomination du président, du vice-président et des membres de la commission revue qualité	article 72, alinéa 1 ^{er} , 7 ^o	
	le Conseil « peut » créer d'autres commissions pour l'assister dans l'exécution de ses missions	article 75	
Commission Revue Qualité	Création par arrêté royal d'une commission revue qualité	article 60, alinéa 1 ^{er}	Arrêté de nomination non disponible
	la commission est chargée de « <i>l'organisation de la revue qualité</i> »	article 60, alinéa 1 ^{er}	
	établissement, par arrêté royal, d'un règlement de la revue qualité	article 60, alinéa 1 ^{er}	Arrêté d'exécution non disponible
Assesneur juridique	« <i>examen</i> » d'un possible manquement (sur base ou non d'une plainte)	article 94, alinéa 2	
	<i>plaintes</i> déposées par le procureur général près la Cour d'appel ou par toute personne intéressée	article 94, alinéa 1 ^{er}	

³ Pour chaque chambre de la commission de discipline (F + N) (ne s'applique pas à la commission d'appel).

	transmission du dossier à la commission de discipline lorsqu'il y a suffisamment d'éléments ; dans le cas contraire, classement du dossier sans suite	article 94, alinéas 5 et 6	
	« assistance » de la commission de discipline (F + N)	article 90, alinéa 1 ^{er}	
	le cas échéant, introduction d'un appel contre une décision de la commission de discipline	article 107, alinéa 1 ^{er}	
	l'assesseur juridique (effectif et suppléant, F + N) est nommé par les ministres ayant l'Economie et les Classes moyennes dans leurs attributions, pour une période de six ans (renouvelable), parmi les avocats qui sont inscrits depuis au moins dix ans sur le tableau d'un ordre des avocats	article 90	Arrêté de nomination non disponible
Le(s) référendaire(s)	« assister » l'assesseur juridique dans l'exercice de ses fonctions – préparer les dossiers disciplinaires pour ce qui concerne les <i>faits</i> – « conseiller » l'assesseur juridique au niveau de la procédure disciplinaire	article 94, alinéa 4	
	pour chaque chambre de la commission de discipline (F + N), un ou plusieurs référendaires sont « nommés » parmi les membres du personnel de l'Institut	article 94, alinéa 3	
Commission de discipline	2 chambres (Chambre francophone – Chambre néerlandophone), chacune composée de trois membres (effectifs + suppléants)	article 89, alinéas 2 et 3	
	nomination du président par le Roi sur « proposition » du ministre qui a la Justice dans ses attributions – pour une période renouvelable de 6 ans	article 89, alinéas 4 à 6	Arrêté de nomination non disponible
	imposer une ou plusieurs peines disciplinaires lorsque des infractions au cadre légal, réglementaire et normatif sont constatées	article 92	
	peut ordonner la publication de la décision disciplinaire ou un résumé de celle-ci sur le site internet de l'Institut	article 93, § 1 ^{er} , alinéa 2	

Commission d'appel	2 chambres (Chambre francophone – Chambre néerlandophone), chacune composée de 5 membres (effectifs + suppléants)	article 104, alinéas 3 et 4	
	nomination du président et de deux juges ou magistrats honoraires par le Roi sur « proposition » du ministre qui a la Justice dans ses attributions – pour une période renouvelable de 6 ans	article 104, alinéas 5 et 7	Arrêté de nomination non disponible
	traite les appels introduits contre une décision de la commission de discipline et une décision du Conseil	article 104, alinéa 2	
Greffe des instances disciplinaires	chaque chambre des instances disciplinaires dispose d'un greffe qui est assuré par des membres du personnel de l'Institut	article 90, alinéa 2	
	notification des décisions de la commission de discipline et de la commission d'appel à l'intéressé, dont une copie est envoyée au Conseil de l'Institut, à l'assesseur juridique et au procureur général près la Cour d'appel.	articles 101, alinéas 1 ^{er} et 3 et 112, alinéas 1 ^{er} et 3	
Procureur général près la Cour d'appel	dépôt d'une plainte auprès de l'assesseur juridique	article 94, alinéa 1 ^{er}	
	reçoit de la part du greffe une copie de <i>toute</i> décision de la commission de discipline et de la commission d'appel	article 101, alinéa 3, 2° – article 112, alinéa 3, 2°	
Conseil supérieur des Professions économiques	peut « déposer » plainte auprès de la commission de discipline	article 82	
	est informé par l'instance disciplinaire de la suite réservée à cette plainte	article 82	
Procureur du Roi	est informé par le Conseil de l'Institut dans le cas où – dans le cadre de la revue qualité – celui-ci renvoie le professionnel vers l'assesseur juridique (lorsque des infractions en ce qui concerne l'application du cadre légal, réglementaire et normatif sont constatées)	article 59, alinéas 1 ^{er} et 2	

Plaignant	dépôt d'une plainte auprès de l'assesseur juridique	article 94, alinéa 1 ^{er}	
	le cas échéant, le plaignant est informé par l'assesseur juridique du classement sans suite de sa plainte	article 94, alinéa 6	
Le Ministre en charge de l'Economie et le Ministre des Classes moyennes	nomination d'un assesseur juridique (effectif et suppléant) auprès de chaque chambre de la commission de discipline (F + N) pour une période renouvelable de 6 ans	article 90, alinéa 1 ^{er}	Arrêté de nomination non disponible
Le Ministre en charge de la Justice	proposition de nomination par le Roi du président ⁴ de la commission de discipline (F + N) (et de son suppléant) pour une période renouvelable de 6 ans	article 89, alinéas 3 à 5	Arrêté de nomination non disponible
	proposition de nomination par le Roi du président et de deux juges ⁵ (et de leurs suppléants) de la commission d'appel (F + N) pour une période renouvelable de 6 ans	article 104, alinéas 4 à 7	Arrêté de nomination non disponible

⁴ Le Président de la commission de discipline est un juge ou un magistrat honoraire ou un avocat inscrit depuis au moins 10 ans au tableau d'un ordre d'avocats (article 89, alinéa 3).

⁵ Le Président de la commission d'appel est un magistrat (honoraire) de la Cour d'appel, un des juges est un magistrat (honoraire) auprès d'un tribunal d'entreprise, l'autre est un magistrat (honoraire) auprès d'un tribunal du travail (article 104, alinéa 4).

6. Il convient par ailleurs de rappeler les discussions parlementaires – précédant l'adoption de la loi du 17 mars 2019 – relatives aux nouvelles règles régissant le respect de la discipline.

Il en ressort explicitement que les règles régissant le respect de la discipline applicables aux membres de l'ICE s'inspirent des règles existantes relatives à la discipline professionnelle de l'IPCF (Institut Professionnel des Comptables et Fiscalistes agréés) :

« 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.

(...)

L'organisation et la procédure de la discipline professionnelle s'inspirent du système actuel de discipline professionnelle de l'Institut professionnel des comptables et des fiscalistes agréés.

L'enquête disciplinaire sera effectuée par un assesseur juridique, ou son suppléant, nommé par les deux ministres compétents.

Le dossier disciplinaire est transmis à l'assesseur juridique présent dans chaque chambre. Il convient de préciser ici que l'assesseur juridique n'assiste pas les chambres dans leur prise de décision ou l'examen du dossier. »⁶

Et ensuite :

« L'assistance de l'assesseur juridique doit se comprendre ici comme le rôle qu'il assume dans l'instruction d'un dossier. L'assesseur juridique n'est pas membre d'une chambre en tant que tel mais un assesseur est présent dans chaque chambre afin de pouvoir examiner les plaintes de chaque rôle linguistique. Un assesseur peut également instruire un dossier d'initiative et pas uniquement sur base d'une plainte, dès qu'il reçoit l'information d'un possible manquement par une personne inscrite au registre public »⁷ (tant les membres internes qu'externes et les stagiaires étant dès lors visés).

« La mission de l'assesseur juridique consiste à saisir la commission de discipline d'un dossier. Il s'agit d'une fonction indépendante. Il a été décidé de scinder, d'une part, l'examen du dossier et, d'autre part, le renvoi de celui-ci : l'assesseur joue en fait le rôle du procureur. »⁸

⁶ 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, pp.11 et 37-38.

⁷ Proposition de loi (L. DIERICK e.a.) relative aux professions d'expert-comptable et de conseiller fiscal, Doc. parl. Chambre 2018-19, n°. 54-3522/01, p.38.

⁸ Rapport concernant la proposition de loi relative aux professions d'expert-comptable et de conseiller fiscal, Doc. parl. Chambre 2018-19, n°. 54-3522/03, p.17.

7. Il convient de souligner que le Conseil supérieur dispose toujours de la possibilité de saisir, le cas échéant, les instances disciplinaires d'un dossier, comme c'était déjà le cas par le passé en application de l'article 54, § 3 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales.

Ce pouvoir du Conseil supérieur, de saisir directement les instances disciplinaires lorsque des infractions au cadre légal, réglementaire ou normatif ont été commises par un professionnel, a été repris à l'article 82 de la loi du 17 mars 2019 :

Le Conseil supérieur peut déposer plainte, selon le cas,

- *auprès de la commission de discipline de l'Institut (ICE)*
 - *auprès de la commission des sanctions de la FSMA, visée à l'article 47 de la loi du 2 août 2002 relative à la surveillance du secteur financier et aux services financiers,*
- contre un ou plusieurs réviseurs d'entreprises, experts-comptables certifiés, conseillers fiscaux certifiés, experts-comptables ou experts-comptables fiscalistes.*

Comme par le passé, la commission concernée informe le Conseil supérieur de la suite réservée à la plainte du Conseil supérieur.

b) Observations du Conseil supérieur

RÉSUMÉ

En ce qui concerne les articles 66 à 76 du projet d'arrêté soumis pour avis (« Titre 5 – Chapitre 5 – Procédure devant les instances disciplinaires »), le Conseil supérieur souhaite attirer l'attention du Ministre sur les éléments suivants :

- ✓ Le Conseil supérieur s'interroge sur le fait de savoir si, et dans l'affirmative comment, les présidents et les magistrats, membres des instances disciplinaires, ainsi que l'assesseur juridique seront **rémunérés**. Ni la loi, ni l'arrêté d'exécution ne prévoit de base légale en la matière.
- ✓ Il convient de préciser les modalités de l'exercice par l'Institut de sa **mission de « surveillance » de l'exercice de la profession**.
- ✓ Il convient de compléter l'arrêté soumis pour avis sous l'angle du **statut de l'assesseur juridique et du (des) référendaire(s) ainsi qu'en ce qui concerne leurs pouvoirs d'enquête**.
- ✓ Il convient de **s'assurer** que la supervision de l'exercice de la profession en général se voit dotée des **moyens suffisants**. L'assesseur juridique devra plus particulièrement pouvoir disposer des appuis nécessaires à l'accomplissement adéquat de sa mission.

- ✓ Il convient de tenir compte de la **situation du plaignant**. Il convient aussi d'examiner si le **procureur général** ne devrait pas (ici également) avoir la possibilité d'introduire un appel contre une décision des instances disciplinaires.
- ✓ **Transparence** de la jurisprudence disciplinaire : *"Justice is not only done, but it is also seen to be done"*.
- ✓ Plaidoyer pour un **enregistrement indépendant/une banque de données** des dossiers disciplinaires
- ✓ Les **arrêtés d'exécution** (notamment relatifs aux nominations et à la revue qualité) devront être disponibles au moment de l'entrée en vigueur de la loi du 17 mars 2019.
- ✓ Points d'attention de nature formelle.

Les observations précitées sont développées plus en avant dans le commentaire qui suit.

8. Le Conseil supérieur s'interroge sur le fait de savoir si, et dans l'affirmative comment, les présidents et les magistrats, membres des instances disciplinaires, ainsi que l'assesseur juridique seront rémunérés. Ni la loi, ni l'arrêté d'exécution ne prévoit de base légale en la matière.

Relevons à ce titre que l'actuel *arrêté royal du 28 novembre 2018 déterminant les règles d'organisation et de fonctionnement de l'Institut professionnel des Comptables et Fiscalistes agréés* (Moniteur belge du 12 décembre 2018) prévoit, quant à lui, une rémunération, plus particulièrement en son article 43, § 3 : pour les présidents des chambres exécutives, des chambres d'appel et les assesseurs juridiques auprès des chambres exécutives ainsi que les suppléants :

« le jeton de présence par prestation d'une demi-journée de minimum trois heures est fixé à 283 euros. Ils ne peuvent pas recevoir de l'Institut professionnel d'autres indemnités ou jetons de présence. »

Et ensuite :

« Pour les membres effectifs et les membres suppléants des Chambres exécutives et des Chambres d'appel, le jeton de présence par prestation d'une demi-journée de minimum trois heures est fixé à 170 euros. Ils ne peuvent pas recevoir de l'Institut professionnel d'autres indemnités ou jetons de présence. » (§ 4).

« Outre les jetons de présence précités, les personnes reprises ci-dessus aux §§ 1^{er} à 4 reçoivent un remboursement de leurs frais de déplacement effectivement exposés pour le compte de l'Institut professionnel conformément aux tarifs de remboursement valables pour les fonctionnaires fédéraux. » (§ 5).

Et enfin :

« Les montants visés au présent article sont liés à l'indice des prix à la consommation et sont indexés chaque année le 1^{er} janvier. L'indexation se fera la première fois au 1^{er} janvier de l'année suivant l'entrée

en vigueur du présent arrêté. L'indice de référence sera l'index des prix à la consommation du mois précédant l'entrée en vigueur du présent arrêté. » (§ 6).

De l'avis du Conseil supérieur, la rémunération des membres des instances disciplinaires et de l'assesseur juridique doit être formellement fixée. Cette rémunération doit permettre aux personnes susvisées d'exercer leur mission en toute indépendance et en dehors de toute influence.

9. Il convient de préciser les modalités de l'exercice par l'Institut de sa mission de supervision de l'exercice de la profession.

Le Conseil supérieur se félicite de constater que la loi du 17 mars 2019 consacre un chapitre détaillé à la revue qualité, et prévoit notamment que les activités professionnelles des membres sont évaluées tous les sept ans (articles 55 à 60 de la loi). Elle prévoit également que le Roi établit un règlement distinct de la revue qualité (article 60, alinéa 1^{er}).

En ce qui concerne la « surveillance » de l'exercice de la profession (en plus de la revue qualité), la loi se limite, cependant, à prévoir que l'Institut a pour mission « *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° de la loi du 17 mars 2019).

Le projet d'arrêté soumis pour avis ne traite cependant pas de la « surveillance » de l'exercice de la profession.

Le Conseil supérieur déplore que ni la loi, ni l'arrêté soumis pour avis, n'aborde les modalités de l'exercice, par l'Institut, de sa mission de « surveillance » de l'exercice de la profession. Ceci n'est pas de nature à améliorer la sécurité juridique. La loi aurait dû prévoir, à tout le moins, que des modalités seraient définies par le Roi.

Les modalités de la « surveillance » par l'Institut demeurent, par conséquent, toujours imprécises :

- Qui se charge de la « surveillance » ? Des professionnels, des membres du personnel de l'Institut, des personnes inscrites au registre public, des experts externes, ... ? Via l'intervention d'une commission de « surveillance » distincte, créée par le conseil ?
- Comment la « surveillance » sera-t-elle exercée ? Uniquement à la suite d'une plainte ou systématiquement ?
- Quelle est la portée des pouvoirs d'enquête de l'Institut ? Les personnes chargées de la « surveillance » peuvent-elles procéder à des visites sur place dans les bureaux des professionnels ? Saisir des documents ?
- Quel est le mode de *reporting* (qui fait rapport à qui) et qui prend la décision finale ?
- Quel est le lien entre la « surveillance » par l'Institut et l'assesseur juridique ?
- Y a-t-il constitution de dossier ? Droit d'accès de l'intéressé ? Délai de conservation ? Respect de la réglementation en matière de protection de données personnelles ?
- Quels seront les moyens qui y seront affectés (rémunération par des jetons de présence, ...) ?
- De quelle manière les droits de la défense seront-ils assurés à chaque étape de l'enquête ?

De l'avis du Conseil supérieur, il conviendrait de prévoir explicitement que **la responsabilité finale de la « politique en matière de supervision de l'exercice de la profession » soit assumée par le Conseil de l'Institut qui est tenu de doter la « surveillance » de l'exercice de la profession des moyens nécessaires.**

10. Il convient de compléter l'arrêté soumis pour avis sous l'angle du statut de l'assesseur juridique et du (des) référendaire(s) ainsi qu'en ce qui concerne leurs pouvoirs d'enquête.

Ni la loi, ni l'arrêté soumis pour avis ne prévoit que l'assesseur juridique doit toujours agir en toute indépendance et de manière objective et éviter toute situation de conflit d'intérêts.

Il n'est pas prévu non plus que l'assesseur juridique (et le référendaire, sous sa supervision) puisse poser tout acte utile au traitement adéquat du dossier.

En ce qui concerne le(s) référendaire(s), s'ajoute la particularité qu'ils sont membres du personnel de l'Institut, qui se trouvent dans une relation hiérarchique de subordination par rapport à leur employeur, à savoir de l'Institut (par l'intermédiaire du comité exécutif chargé de la gestion journalière, notamment de la gestion du personnel de l'Institut – article 74, alinéa 2, 4° de la loi du 17 mars 2019). Même si, pour chaque chambre de la commission de discipline, les référendaires sont « nommés » par le Conseil de l'Institut, il n'apparaît pas clairement si, et dans l'affirmative dans quelle mesure, ils sont tenus de donner suite aux instructions de l'assesseur juridique, s'ils ont l'obligation de donner à leur employeur l'accès à leurs documents de travail, s'ils doivent répondre aux exigences d'indépendance et d'objectivité dans l'exercice de leur mission, si leur « nomination » est limitée dans le temps et fait ou non l'objet d'une publicité, ... En outre, il ne semble pas souhaitable que ces membres du personnel référendaires, pourraient assumer en même temps le greffe des instances disciplinaires.

De l'avis du Conseil supérieur, le projet doit être complété sur ces différents points.

Pour ce qui concerne l'article 66, alinéa 2 de l'arrêté soumis pour avis, le Conseil supérieur constate que l'assesseur juridique peut se faire assister par un « professionnel » pour instruire l'affaire et lui en faire rapport. Le Conseil supérieur ne parvient pas à identifier la base légale qui justifie l'assistance d'un professionnel. La loi se limite à prévoir une assistance par un (des) référendaire(s), membre(s) du personnel de l'Institut (article 94, alinéa 3 de la loi). Cet élargissement s'avère dès lors impossible (sauf si le professionnel est un membre du personnel de l'Institut).

11. Il convient de s'assurer que l'assesseur juridique se voit doté des moyens nécessaires à son fonctionnement.

La loi prévoit que l'assesseur juridique est assisté par un ou plusieurs référendaires nommés par le Conseil de l'Institut parmi les membres du personnel de l'Institut.

Le Conseil supérieur insiste sur la nécessité pour l'Institut d'assurer à l'assesseur juridique les moyens qui lui permettent d'exercer ses activités de façon professionnelle.

12. Il convient de tenir compte de la situation du plaignant. Il importe également d'examiner si le procureur général ne devrait pas (ici également) avoir la possibilité d'introduire un appel contre une décision des instances disciplinaires.

Si une plainte contre un professionnel est déposée auprès de l'assesseur juridique mais que celui-ci est d'avis qu'il n'y a pas suffisamment d'éléments, l'assesseur juridique doit informer le plaignant du classement sans suite du dossier (article 94, alinéa 6 de la loi du 17 mars 2019).

Si, par contre, le dossier est transmis aux instances disciplinaires, la situation du plaignant est définie comme suit par la loi du 17 mars 2019 (et ce par analogie avec le régime instauré par l'arrêté royal déterminant les règles d'organisation et de fonctionnement de l'Institut professionnel des Comptables et Fiscalistes agréés) :

- l'instance disciplinaire *peut* entendre le plaignant⁹;
- en matière disciplinaire, le dossier n'est pas accessible au plaignant. Celui-ci n'est pas partie à la cause¹⁰;
- le plaignant *peut*, sur décision de l'instance disciplinaire, être informé, une fois que la décision est coulée en force de chose jugée, de la partie du dispositif qui concerne sa plainte¹¹.

Force est de constater que, par rapport aux règles énoncées par la loi du 22 avril 1999 relative à la discipline professionnelle des experts-comptables et des conseils fiscaux, la situation du plaignant est devenue moins favorable. En effet, cette loi prévoyait explicitement que :

- les décisions de la commission de discipline sont notifiées à tout intéressé s'ils sont les auteurs de la plainte (article 5, § 5, alinéa 1^{er} de la loi précitée du 22 avril 1999) ;
- l'auteur de la plainte peut interjeter appel contre une décision, dans le mois de sa notification (article 7, § 2 de la loi précitée du 22 avril 1999).

En outre, la loi du 17 mars 2019 ne prévoit pas que l'assesseur juridique veille à informer les parties plaignantes de la date de la séance alors que l'article 53, alinéa 1^{er} de l'arrêté royal du 28 novembre 2018 l'imposait formellement.

De l'avis du Conseil supérieur, l'Institut doit fournir une information plus détaillée sur les modalités d'introduction, par les intéressés, d'éventuelles plaintes au sujet des agissements des professionnels, ainsi que sur le contexte procédural et juridique d'un dossier disciplinaire. Une communication claire et accessible (par le biais du site internet, par exemple) s'avère primordiale et permettra d'éviter tout risque de frustration et de discussion.

⁹ Article 69, § 2, alinéa 1^{er} du projet d'arrêté soumis pour avis ; article 45, § 2, alinéa 4 de l'arrêté royal du 28 novembre 2018.

¹⁰ Article 68, alinéa 3, et article 71, § 3, alinéa 2 du projet d'arrêté soumis pour avis ; article 45, § 3, alinéa 7 de l'arrêté royal du 28 novembre 2018.

¹¹ Article 71, § 3, alinéa 2 du projet d'arrêté soumis pour avis ; article 46, § 2, alinéa 2 de l'arrêté royal du 28 novembre 2018.

On pourrait, le cas échéant, prévoir dans le projet d'arrêté soumis pour avis que si un dossier disciplinaire trouve son origine dans une plainte, il sera précisé à l'auteur de la plainte que seul le procureur général peut donner accès à une copie partielle ou intégrale de la décision. Lors de son examen de la demande d'accès, le procureur général devra de toute évidence tenir compte des exigences liées au secret professionnel du professionnel.

Par ailleurs, le Conseil supérieur ne parvient pas à identifier les motifs justifiant l'impossibilité pour le procureur général d'introduire un appel contre les décisions de la commission de discipline alors que cette faculté était prévue par la loi du 22 avril 1999 relative à la discipline professionnelle des experts-comptables et des conseils fiscaux (article 7, § 2). **De l'avis du Conseil supérieur, il y a lieu d'examiner si le procureur général ne devrait pas (ici également) avoir la possibilité d'introduire un appel contre une décision des instances disciplinaires.** Cette faculté entraîne cependant une adaptation de la loi du 17 mars 2019, plus particulièrement de son article 107, qui ne prévoit la faculté d'appel que pour le professionnel concerné, le Conseil de l'Institut et l'assesseur juridique.

13. Transparence de la jurisprudence disciplinaire

Le Conseil supérieur constate que la loi du 17 mars 2019 prévoit que « *la commission de discipline peut également ordonner la publication de la décision ou un résumé de celle-ci sur le site internet de l'Institut. La publication s'effectue de manière anonymisée* » (article 93, § 1^{er}, alinéa 2).

Cette faculté est précisée comme suit par le projet d'arrêté soumis pour avis (article 76) :

« Lorsque la commission le demande, le Conseil rend la décision de cette commission publique conformément à l'article 93, § 1^{er} de la loi, sur le site internet de l'Institut. »

Le Conseil établit annuellement un rapport anonymisé contenant un résumé des décisions de la commission de discipline et de la commission d'appel.

Le Conseil transmet ce rapport :

1° au ministre de l'Economie et au ministre des Classes moyennes ;

2° à l'assemblée générale de l'Institut ;

3° au Conseil supérieur des Professions économiques visé à l'article 79 de la loi. »

Depuis longtemps, le Conseil supérieur insiste sur une transparence suffisante de la jurisprudence disciplinaire, conformément à l'adage « *justice is not only done, but it is also seen to be done* ».

Pour le Conseil de l'Institut, il conviendrait dès lors de procéder à la publication exhaustive, certes anonymisée, sur son site internet, de toutes les décisions disciplinaires (par extrait) coulées en force de chose jugée.

Cette transparence apporte non seulement une plus-value pédagogique mais doit également augmenter la confiance dans et la crédibilité de la jurisprudence disciplinaire et partant la confiance dans le contrôle de qualité au niveau du groupe professionnel.

Le Conseil supérieur regrette que le projet d'arrêté soumis pour avis n'impose pas à l'Institut de prévoir les modalités adéquates nécessaires pour assurer la publication des décisions disciplinaires rendues à l'encontre de professionnels. Cela rejoindrait d'ailleurs les considérations à ce sujet du Conseil d'Etat dans son avis (*traduction libre du texte en néerlandais*) :

A cet égard, le délégué a déclaré que le but est, en effet, la publication des décisions des instances disciplinaires sur un site accessible au public. La publication se fait cependant de façon anonymisée, sans dévoiler l'identité de la personne visée par la sanction disciplinaire. Cette formalité permettra aux autres membres de l'Institut de rester informés du mode d'application et d'interprétation de certaines règles par les instances disciplinaires.¹²

14. Plaidoyer pour un enregistrement indépendant/une banque de données des dossiers disciplinaires

Le Conseil supérieur plaide pour un enregistrement centralisé et anonymisé des plaintes et enquêtes disciplinaires visant des membres de l'ICE. Cet enregistrement pourrait s'opérer au sein du Conseil supérieur.

L'enquête disciplinaire en tant que telle pourrait évidemment toujours relever de la compétence de l'Institut et de l'assesseur juridique. De même, le traitement des dossiers disciplinaires et, le cas échéant, l'imposition d'une sanction disciplinaire pourraient demeurer une compétence exclusive des instances disciplinaires.

La supervision indépendante de l'exercice de la discipline pourrait, en revanche, être confiée au Conseil supérieur, par la création d'une banque de données. Le Conseil supérieur n'aurait pas de mission ni de compétence au niveau du traitement des plaintes individuelles, au sujet du mode opératoire de l'Institut, de l'assesseur juridique ou des instances disciplinaires et ne pourrait pas non plus être considéré comme une instance professionnelle ouverte aux plaignants. L'assesseur juridique pourrait, cependant, établir une fois par semestre, une liste (anonymisée) des plaintes et enquêtes disciplinaires à transmettre au Conseil supérieur. Le Conseil supérieur en ferait annuellement rapport, avec communication des données statistiques jugées utiles pour les autorités, l'intérêt général, le groupe professionnel, ... et ces rapports seraient accessibles au public.

De l'avis du Conseil supérieur, cette approche augmenterait la crédibilité de l'exercice de la discipline, ainsi que la confiance placée en lui, tant sur le plan interne qu'externe. Les objectifs à atteindre sont :

- ✓ la visibilité de l'exercice de la discipline
- ✓ le professionnalisme de l'exercice de la discipline

¹² Rapport concernant la proposition de loi relative aux professions d'expert-comptable et de conseiller fiscal, Doc. parl. Chambre 2018-19, n°. 54-3522/03, p.50.

- ✓ la consistance de l'exercice de la discipline
- ✓ l'effectivité de l'exercice de la discipline.

15. Les arrêtés d'exécution (notamment relatifs aux nominations, à la revue qualité, ...) devront être disponibles au moment de l'entrée en vigueur de la loi du 17 mars 2019.

Le Conseil supérieur insiste pour que les arrêtés d'exécution manquants (notamment en matière de revue qualité) soient adoptés avant de faire entrer en vigueur la loi du 17 mars 2019. A défaut, le risque de création d'un vide juridique devient réel et nuit à la sécurité juridique.

16. Points d'attention de nature formelle

16.1. Le texte du projet ne permet pas de déterminer s'il existe une différence, et si oui laquelle, entre le « registre » visé à l'article 66, alinéa 1^{er}, d'une part, et le « registre » visé à l'article 67, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, d'autre part, du projet d'arrêté soumis pour avis.

De l'avis du Conseil supérieur, il convient de tenir compte de la différence entre les différentes étapes d'un dossier disciplinaire, plus particulièrement :

- l'« enquête » menée par l'assesseur juridique ou l'Institut et la constitution du dossier disciplinaire, étant la phase *préalable* au renvoi d'un professionnel devant les instances disciplinaires ;
- la procédure proprement dite devant les instances disciplinaires. Cette étape démarre au moment où le dossier est renvoyé devant les instances disciplinaires ;
- l'étape qui démarre aussitôt que l'instance disciplinaire s'est prononcée, la décision est notifiée et le délai d'appel commence à courir ;
- l'étape qui démarre aussitôt que la décision disciplinaire devient définitive et est coulée en force de chose jugée.

Au vu de ces étapes, le titre du chapitre 5 de l'arrêté soumis pour avis peut paraître quelque peu trompeur dans la mesure où celui-ci est libellé comme suit : « *Procédure devant les instances disciplinaires* ».

Or le chapitre 5 traite également de l'approche suivie par l'assesseur juridique dans son enquête *préalablement* au renvoi devant la commission de discipline ou au classement sans suite (article 66). Les articles 67 à 73 et 75 de l'arrêté traitent effectivement du déroulement même du dossier disciplinaire : l'inscription du dossier disciplinaire par le greffe dans un registre, la convocation, le déroulement de la séance, la délibération, le contenu des décisions, la notification. Enfin, les articles 74 et 76 de l'arrêté règlent la communication par le professionnel et la publication/le *reporting* par le Conseil de l'Institut.

16.2. Le Conseil supérieur constate que la loi prévoit explicitement que le professionnel apporte sa collaboration à l'Institut pour l'accomplissement de la mission de l'Institut (article 53, alinéa 2 de la loi du 17 mars 2019). Cet article s'avérera particulièrement important dans le cadre des enquêtes disciplinaires afin d'inciter le professionnel à produire tous les documents et informations nécessaires.

Dans le souci d'éviter que le secret professionnel soit invoqué, on peut s'interroger sur le fait de savoir s'il n'aurait pas été opportun de préciser dans la loi que le secret professionnel prévu par l'article 120 de la loi ne s'applique pas aux contacts entre le professionnel et l'Institut, ses organes, les instances chargées de la revue qualité, l'assesseur juridique, dans le cadre des missions prévues par le législateur.

C. 2. Concernant les articles 77 à 87 du projet

a) Situer les dispositions proposées

17. Afin de veiller à une bonne compréhension des dispositions relatives aux conditions d'octroi de la qualité d'expert-comptable (certifié) ou de conseiller fiscal certifié, telles que prévues par le projet d'arrêté soumis pour avis, il est utile de présenter les différentes dispositions légales et réglementaires structuré comme suit :

CONDITIONS D'OCTROI DE LA QUALITÉ D'EXPERT-COMPTABLE (CERTIFIÉ) OU DE CONSEILLER FISCAL CERTIFIÉ

A. Personnes physiques

1° Ressortissant d'un Etat membre

- L'article 10 de la loi du 17 mars 2019 énumère, en ses §§ 1 à 3, les conditions d'octroi.

2° Ressortissant d'un pays tiers, établies en Belgique

- L'article 10 de la loi du 17 mars 2019 prévoit, en son § 4, que le Roi détermine les conditions et la procédure pour obtenir la qualité ;
- Les articles 21 à 25 du projet d'arrêté soumis pour avis règlent les conditions d'octroi et la procédure.

3° L'exercice temporaire et occasionnel par des personnes physiques, ressortissant d'un Etat membre

- L'article 23 de la loi du 17 mars 2019 requiert l'introduction d'une déclaration préalable.

B. Personnes morales

1° Personnes morales disposant de la personnalité juridique sous l'empire du droit belge ou européen

- L'article 24 de la loi du 17 mars 2019 (tel qu'adapté par la loi du 2 mai 2019) énumère les conditions d'octroi ;
- L'article 25 de la loi du 17 mars 2019 prévoit, en son alinéa 1^{er}, que le Roi *peut* préciser les modalités d'octroi de la qualité aux personnes morales ;
- L'article 26 du projet d'arrêté soumis pour avis précise certaines conditions.

2° Personnes morales ressortissant de pays tiers

- L'article 25 de la loi du 17 mars 2019 prévoit, en son alinéa 1^{er}, que le Roi *peut* préciser les conditions et la procédure.
- L'article 27 du projet d'arrêté soumis pour avis énumère les conditions d'octroi.

3° Personnes morales de stagiaires

- L'article 25 de la loi du 17 mars 2019 prévoit, en son alinéa 1^{er}, que le Roi *peut* préciser les modalités d'octroi ;
- Les articles 28 et 29 du projet d'arrêté soumis pour avis énumèrent les conditions d'octroi.

b) Observations du Conseil supérieur

RÉSUMÉ

En ce qui concerne les articles 1^{er} à 65 et les articles 77 à 87 du projet d'arrêté soumis pour avis, le Conseil supérieur souhaite attirer l'attention du Ministre sur les éléments suivants :

- ✓ De l'avis du Conseil supérieur, le projet doit être complété par la précision que l'Institut assure la tenue d'**un registre public transparent, accessible et convivial**.
- ✓ Le Conseil supérieur estime qu'il convient de préciser que **seuls les professionnels ayant la qualité requise peuvent agir au nom et pour le compte d'une personne morale**, inscrite au registre public. En outre, toute personne intéressée doit pouvoir identifier, sur la base des données publiques contenues dans le registre public, quelles sont les personnes physiques (ayant la qualité d'expert-comptable (fiscaliste), d'expert-comptable certifié ou de conseiller fiscal certifié) habilitées à agir valablement au nom et pour le compte d'une personne morale inscrite au registre public.

- ✓ Le Conseil supérieur propose au Ministre de procéder à une nouvelle analyse de **l'exercice d'une activité professionnelle par des stagiaires (personnes physiques et personnes morales)** au nom et pour le compte d'un tiers. Il insiste pour que le présent arrêté précise au moins très clairement et limitativement les activités qu'un stagiaire est autorisé à exercer, au nom et pour le compte de tiers.
- ✓ Le dossier de demande des personnes morales ressortissant d'un Etat membre ou d'un pays tiers doit démontrer à suffisance que les conditions spécifiques sont réunies.
- ✓ Pour ce qui concerne **l'assurance responsabilité civile professionnelle**, il convient de préciser le rôle de l'Institut (sous l'angle de son approbation).

Les observations précitées sont développées plus en avant dans le commentaire qui suit.

18. Le Conseil supérieur se félicite de constater que le projet prévoit que toute personne inscrite au registre public, doit *confirmer*, chaque année, via le site internet de l'Institut, « *que ses données reprises dans la base de données électronique sont complètes et à jour* » (article 13, alinéa 3 du projet soumis pour avis).

Cette confirmation permet d'assurer en permanence le caractère complet et actualisé du registre public.

Le Conseil supérieur est cependant d'avis qu'il convient de compléter le projet en précisant explicitement que l'Institut assure la tenue d'un registre public transparent, accessible et convivial. Il y va de l'intérêt tant des entreprises qui font appel aux professionnels économiques (ou qui ont l'intention de le faire) que des professionnels eux-mêmes ainsi que de celui de l'Institut dans l'exercice des missions dont il a été investi par le législateur et des tiers en général.

19. La demande d'inscription au registre public, introduite par une personne morale auprès du Conseil de l'Institut, se fait par la transmission d'un dossier précisant (notamment) « *l'identité de la personne physique agissant au nom et pour le compte de la personne morale* » (article 8, alinéa 1^{er}, 8^o du projet soumis pour avis). En outre, la preuve doit être fournie que « *les associés ou membres de l'organe de gestion agissant au nom et pour le compte de la personne morale, remplissent la condition prévue à l'article 10, § 1^{er}, 2^o, de la loi* »¹³ (article 8, alinéa 1^{er}, 10^o du projet soumis pour avis).

De l'avis du Conseil supérieur, il convient de préciser que seuls les professionnels ayant la qualité requise peuvent agir au nom et pour le compte d'une personne morale. Cette précision est importante dans la mesure où des non-professionnels peuvent également faire partie d'une personne morale reconnue en même temps que de l'organe d'administration d'une personne morale reconnue.

¹³ Cette condition prévue à l'article 10, § 1^{er}, 2^o de la loi est la suivante : « ne pas avoir été privé de ses droits civils et politiques ».

L'article 42, alinéa 1^{er} de la loi du 17 mars 2019 prévoit d'ailleurs que lors d'une mission confiée par un client à une personne morale, cette personne morale est tenue de désigner parmi ses associés, gérants ou administrateurs un représentant personne physique qui a la qualité pour exercer cette mission.

20. En outre, le Conseil supérieur estime qu'il importe que toute personne intéressée puisse identifier, sur la base des données publiques contenues dans le registre public, quelles sont les personnes physiques (ayant la qualité d'expert-comptable (fiscaliste), d'expert-comptable certifié ou de conseiller fiscal certifié) habilitées à agir valablement comme professionnel au nom et pour le compte d'une personne morale inscrite au registre public.

Il convient dès lors de compléter l'article 11, 4^o du projet soumis pour avis en prévoyant que les données d'identification des associés, avec mention de leur qualité, sont publiées dans le registre public. En effet, dans le texte actuel, cette publication ne s'applique qu'aux membres de l'organe d'administration ayant la qualité d'expert-comptable (fiscaliste), d'expert-comptable certifié ou de conseiller fiscal certifié.

Le registre public doit en plus fournir une **information claire au sujet du « cabinet » du professionnel** (personne physique, personne morale et stagiaire), au sens de l'article 2, 12^o de la loi du 17 mars 2019 (à la place du « lieu de ses activités »). Les articles 10, 1^o, 11, 1^o et 12, 1^o du projet devront dès lors être adaptés en conséquence.

21. Les personnes physiques ressortissant d'un pays tiers qui veulent obtenir la qualité d'expert-comptable certifié ou de conseiller fiscal certifié ne peuvent être inscrites au registre public qu'à l'issue de la prestation de serment. Aux termes de l'article 20, § 1^{er}, alinéa 4 de la loi du 17 mars 2019, la personne qui n'a pas de domicile en Belgique prête serment devant le tribunal d'entreprise de son choix.

La question se pose de savoir si l'article 24, § 2 du projet doit être adaptée, par le remplacement de « tribunal d'entreprise compétent du lieu où la personne concernée exercera ses activités professionnelles » par « tribunal d'entreprise choisi par la personne concernée » afin d'assurer la parfaite conformité du texte avec la loi.

22. La question se pose de savoir si les conditions relatives au dossier de demande d'une personne morale sollicitant son inscription au registre public, au sens des articles 7 à 9 de l'arrêté soumis pour avis, s'appliquent également aux demandes de personnes morales d'un Etat membre, d'un pays tiers ou de stagiaires qui veulent obtenir la qualité de personne morale reconnue.

En effet, le Chapitre 3 du Titre 2 ne contient aucune disposition réglant la « procédure d'octroi de la qualité ».

Il convient de clarifier l'arrêté sur ce point.

En outre, le Chapitre 3 (articles 26 à 29 du projet) prévoit, pour les personnes morales ressortissant d'un Etat membre ou d'un pays tiers, un certain nombre de conditions spécifiques, notamment en matière de droits de vote, de membre de l'organe d'administration, des activités sur le territoire belge, ... Ainsi, par exemple, la majorité des droits de vote au sein d'une personne morale ne peut pas être détenue par des personnes qui ont une qualité dans un pays tiers reconnue équivalente à celle d'expert-comptable certifié ou de conseiller fiscal certifié en Belgique, en vertu de traités internationaux ou de réciprocité.

De l'avis du Conseil supérieur, il convient de démontrer à suffisance, dans le dossier de demande introduit par des personnes morales d'un Etat membre, d'un pays tiers ou de stagiaires, que les conditions spécifiques sont réunies. Il convient dès lors de compléter les articles relatifs au dossier de demande sur ce point.

23. La section 3 du Chapitre 3 (articles 28 et 29 du projet) traite des conditions d'octroi pour les personnes morales de stagiaires. La base légale pour les personnes morales de stagiaires est fournie par l'article 25 de la loi du 17 mars 2019 qui prévoit que le Roi *peut* préciser les modalités et les conditions d'octroi de la qualité aux personnes morales de stagiaires.

Il convient d'observer que le législateur a prévu qu'un stagiaire expert-comptable certifié peut, avec l'accord exprès mentionné dans la convention de stage, exercer certaines activités d'expert-comptable certifié, au nom et pour le compte de tiers (article 16, alinéa 1^{er} de la loi du 17 mars 2019). L'article 16 de la loi du 17 mars 2019 précise cependant, en son alinéa 2, que, sans préjudice de l'alinéa 1^{er}, le Roi *peut* déterminer quelles activités le stagiaire peut exercer.

Le projet prévoit en outre que non seulement les stagiaires personnes physiques mais également les personnes morales peuvent développer des activités professionnelles au nom et pour le compte de tiers. Les conditions d'octroi applicables aux personnes morales de stagiaires, énumérées à l'article 28 du projet soumis pour avis, précisent (notamment) que « *l'objet et les activités de la personne morale sont limités aux activités visées à l'article 3, à l'exception des activités visées à l'article 3, 6° à 8°, de la loi ou à l'exercice d'activités compatibles avec celles-ci et à l'article 6 de la loi* » (article 28, 2° du projet).

L'exercice de la profession par des stagiaires, au nom et pour le compte de tiers, en dehors du stage, revêt, selon le Conseil supérieur, un caractère particulièrement délicat. **Les membres du Conseil supérieur se déclarent dès lors particulièrement préoccupés face à la possibilité, pour les stagiaires (personnes physiques et personnes morales), d'exercer, en dehors du stage, certaines activités d'expert-comptable certifié, au nom et pour le compte de tiers.**

Ils estiment que l'exercice d'activités par un stagiaire, contrairement à ce que prévoit l'article 16 de la loi du 17 mars 2017, relève toujours de la responsabilité du (des) maître(s) de stage. En effet, les connaissances professionnelles pratiques d'un stagiaire n'ont pas encore été validées dans le cadre de l'accès au stage, et il n'est dès lors pas (toujours) possible de considérer que le stagiaire dispose de l'expérience pratique, de la maturité professionnelle et de l'esprit critique nécessaires pour mener à bien une mission. Cela ne risque-t-il pas de porter atteinte à la qualité de l'exercice de la profession dans un environnement de plus en plus complexe ?

Compte tenu de l'article 16 de la loi, le Conseil supérieur insiste par conséquent pour que le présent arrêté précise au moins très clairement et limitativement quelles sont les activités dont l'exercice au nom et pour le compte de tiers est autorisé au stagiaire.

24. En vertu de l'article 44, alinéa 2 de la loi, tout professionnel est tenu de **faire couvrir sa responsabilité civile professionnelle** par un contrat d'assurance.

L'assurance obligatoire s'applique par conséquent à tout professionnel, même à ceux dont l'activité est réduite ou nulle, et quelle que soit la nature des missions confiées au professionnel.

Le professionnel doit soumettre une « attestation de son contrat d'assurance à l'approbation de l'Institut ».

Si la loi prévoit l'approbation de l'Institut, ni la loi, ni le projet soumis pour avis n'apporte de précision sur la portée de l'approbation par l'Institut.

Outre les conditions d'assurance minimales prévues par les articles 78 à 81 du projet, l'article 82 se limite à préciser que les professionnels délivrent au plus tard le 31 mars de chaque année à l'Institut une attestation dont il ressort qu'ils respectent leur obligation d'assurance.

Se pose ici la question de savoir quel est l'objet de l'approbation de l'Institut et quels sont les effets juridiques de son « approbation » ou « refus d'approbation ».

Par ailleurs, le Conseil supérieur ne saisit pas totalement comment l'Institut peut organiser d'initiative un contrat d'assurance pour ses membres restés en demeure de démontrer qu'ils sont couverts par un contrat d'assurance. L'Institut n'est, en effet, pas autorisé à développer une activité d'assurance.

Enfin, le Conseil supérieur insiste auprès de l'Institut pour qu'il sensibilise ses membres aux aspects qui traditionnellement sont laissés en-dehors des polices d'assurance type en matière d'assurance responsabilité civile professionnelle, comme par exemple la cybercriminalité, le hacking de données, ... Il pourrait être envisagé de négocier, le cas échéant, une assurance distincte.

25. La question se pose de savoir si l'arrêté soumis pour avis ne devrait pas prévoir l'abrogation 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* (Moniteur belge du 12 décembre 2018).

Pour la fixation de la date d'abrogation, il y a évidemment lieu de tenir compte de l'article 122 de la loi du 17 mars 2019, libellé comme suit :

« 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. »

26. A différents endroits, le projet d'arrêté soumis pour avis se réfère à la qualité « *étant/reconnue équivalente à celle d'expert-comptable certifié ou de conseiller fiscal certifié en Belgique* » (par exemple, à l'article 8, 9° et à l'article 28, 3° et 4° du projet).

Parfois, cette disposition est complétée par l'exigence pour la personne d'être ressortissant d'un pays qui accorde le bénéfice de la **réciprocité** [article 21, § 1^{er}, 1°, b) et article 26, § 2, alinéas 1^{er} et 2 du projet] ou se réfère à l'équivalence en vertu de **traités internationaux** auxquels la Belgique est partie [article 27, § 1^{er}, 4°, 5° et 6° du projet] ou **moyennant réciprocité** [article 27, § 2, 3° et § 3, 3° du projet].

Le Conseil supérieur estime qu'il convient de vérifier si ces références contenues dans le présent projet ont toujours été introduites de façon cohérente et conséquente.

La question se pose en outre de savoir comment et par qui cette équivalence à la qualité d'expert-comptable certifié ou de conseiller fiscal certifié en Belgique pourra être constatée ou reconnue. Il convient de clarifier le projet sur ce point.