

**Avis du 17 octobre 2019 relatif à
l'accès à la profession des experts-comptables et des conseillers fiscaux**

1. Le Ministre fédéral en charge de l'Economie, M. Wouter BEKE, a adressé une demande d'avis, en date du 9 juillet 2019, auprès du Conseil supérieur relatif à un « projet d'arrêté royal » relatif à la formation professionnelle des experts-comptables et des conseillers fiscaux.

Dans la mesure où il ne s'agit pas d'un avant-projet d'arrêté royal mais bien d'un projet d'arrêté royal, on peut supposer que le texte soumis pour avis a fait l'objet d'une concertation avec le Ministre fédéral en charge des PME et des indépendants, M. Denis DUCARME. Le présent avis est adressé aux deux ministres fédéraux en charge de la tutelle du nouvel institut.

2. Cette demande d'avis est à situer dans le prolongement de l'adoption de la loi du 17 mars 2019 relative aux professions d'expert-comptable et de conseiller fiscal (*Moniteur belge* du 27 mars 2019), telle que modifiée par la loi du 2 mai 2019 portant dispositions diverses en matière d'économie (*Moniteur belge* du 22 mai 2019), visant à fusionner l'IEC et l'IPCF pour former l'Institut des Conseillers fiscaux et des Experts-comptables (ICE, en anglais ITAA).

3. En ce qui concerne l'entrée en vigueur de la loi du 17 mars 2019, on relèvera que l'article 130 dispose que [Ndlr : mise en évidence pour les besoins du présent avis] « 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 ».

- Article 127 : constitution d'un « conseil de transition » pour une période de quatre ans à compter de l'entrée en vigueur du présent article [Ndlr : 1^{er} juin 2019]
- Article 128 : Le ministre qui a l'Economie dans ses attributions et le ministre qui a les Classes moyennes dans ses attributions proposent chacun un commissaire du gouvernement, fonctionnaire du Service public fédéral Economie, P.M.E., Classes moyennes et Energie, nommés pour une période de trois ans.

« Les commissaires du gouvernement ont le droit d'assister à toute réunion du Conseil transitoire de l'Institut, ainsi que de l'assemblée générale de l'Institut. Ils ont accès à tous les documents nécessaires à l'exécution de leur mission. Ils peuvent convoquer une réunion du Conseil de l'Institut ou une assemblée générale extraordinaire.

Les commissaires du gouvernement disposent d'un délai de quinze jours pour introduire un recours conjoint auprès des ministres contre l'exécution de toute décision du Conseil de l'Institut qui est contraire au cadre légal, réglementaire et normatif, qui est de nature à compromettre la solvabilité de l'Institut ou qui est contraire au budget approuvé de l'Institut visé à l'article 65. »

- Article 129 [Ndlr : mise en évidence pour les besoins du présent avis] : « *Les lois suivantes sont abrogées à la date fixée par le Roi :*
 - 1° *la loi du 22 avril 1999 relative au 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. »*

A. Cadre légal ayant trait à l'accès à la profession

4. Les principales conditions d'accès à la profession découlant de la loi du 17 mars 2019 sont les suivantes :

- l'article 10 précise notamment « *qu'une personne physique qui répond aux conditions suivantes est inscrite, à sa demande, dans le registre public de l'Institut avec la qualité d'expert-comptable certifié (interne) ou de conseiller fiscal certifié (interne) :*
 - (...)
 - 5° *être porteur d'un diplôme ou d'un titre visé à l'article 12 ;*
 - 6° *après la réussite de l'examen d'admission, avoir accompli le stage d'une période de minimum 3 ans en tant que stagiaire ;*
 - 7° *avoir réussi un examen pratique, qui suit le stage ;*
 - 8° *prêter serment » ;*
- l'article 12 reprend la liste des diplômes et titres visés à l'article 10, § 1^{er}, 5°, qui donnent accès à l'examen d'admission au stage et à la qualité d'expert-comptable certifié et de conseiller fiscal certifié ;
- l'article 17, § 1^{er} précise que « *le Roi crée auprès de l'Institut une commission de stage chargée du stage et de l'octroi aux personnes physiques de la qualité d'expert-comptable certifié et de conseiller fiscal certifié. La commission est sous le contrôle du Conseil de l'Institut et a pour mission de rendre des avis au Conseil de l'Institut sur les affaires suivantes :*
 - 1° *l'organisation de l'examen d'admission ;*
 - 2° *l'octroi de dispenses pour les parties de formation de l'examen d'admission ;*
 - (...) » ;

5. Les modalités spécifiques en matière d'accès à la profession sont à définir dans un arrêté royal.

Les mesures minimales à reprendre dans l'arrêté royal d'exécution en matière d'accès à la profession sont reprises à titre principal dans l'article 17 de la loi du 17 mars 2019 :

Article 17

§ 1^{er}. Le Roi crée auprès de l'Institut une commission de stage chargée du stage et de l'octroi aux personnes physiques de la qualité d'expert-comptable certifié et de conseiller fiscal certifié. La commission est sous le contrôle du Conseil de l'Institut et a pour mission de rendre des avis au Conseil de l'Institut sur les affaires suivantes :

- 1° l'organisation de l'examen d'admission ;
- 2° l'octroi de dispenses pour les parties de formation de l'examen d'admission ;
- 3° l'approbation des conventions de stage et le contrôle du stage ;
- 4° l'organisation de l'examen d'aptitude ;
- 5° l'organisation d'épreuves intermédiaires ;
- 6° l'organisation de l'épreuve d'aptitude pour les ressortissants d'un autre Etat membre ;

- 7° l'octroi d'une dispense de stage ou de réduction de la durée du stage pour les personnes physiques qui peuvent établir une expérience professionnelle pertinente de sept ans ;
- 8° la sélection des personnes rédigeant et corrigeant les questions d'examen pour l'examen d'admission et l'examen d'aptitude ;
- 9° soumettre à l'approbation du Conseil de l'Institut une proposition d'un règlement d'examen pour respectivement l'examen d'admission et l'examen d'aptitude.

§ 2. Après avis du Conseil de l'Institut, le Roi établit le règlement de stage.

Le Conseil de l'Institut rend son avis dans les trois mois après la réception de la demande d'avis sur le projet, à défaut de quoi le Conseil de l'Institut est réputé n'avoir aucune observation sur le projet.

Le règlement de stage contient au moins :

- 1° la composition, le fonctionnement, la mission et les procédures de la commission de stage ;
- 2° le contenu et les modalités de l'examen d'admission et des dispenses ;
- 3° les modalités de stage, y inclus la convention de stage, les droits et obligations tant du maître de stage que du stagiaire durant le stage ;
- 4° le contenu et les modalités de l'examen d'aptitude, y compris la composition et le fonctionnement du jury d'examen ;
- 5° la procédure pour l'octroi de la dispense de stage après sept ans d'expérience professionnelle pertinente ;
- 6° le contenu et les modalités de l'épreuve d'aptitude ;
- 7° la procédure pour l'introduction d'un recours.

§ 3. La commission de stage établit chaque année un rapport annuel. Le rapport est soumis à l'approbation du Conseil de l'Institut.

B. Analyse comparative des mesures actuelles en matière d'accès à la profession pour les différentes composantes des professions économiques

6. Avant d'examiner les mesures proposées dans le projet d'arrêté royal soumis pour avis, le Conseil supérieur estime utile de rappeler les mesures contenues actuellement dans la réglementation applicable aux réviseurs d'entreprises, aux experts-comptables, aux conseils fiscaux et aux comptables(-fiscalistes) agréés, même si la plupart d'entre elles sont appelées à être remplacées.

Le tableau ci-après reprend un aperçu comparatif de différents éléments relatifs à l'accès à la profession des différentes composantes des professions économiques.

Il en ressort une différence fondamentale entre les candidats experts-comptables et candidats conseils fiscaux, d'une part, et les candidats comptables agréés et candidats comptables-fiscalistes agréés, d'autre part.

En effet, alors que les candidats experts-comptables et candidats conseils fiscaux ont, à l'instar des candidats réviseurs d'entreprises, des épreuves à présenter avant de pouvoir entamer le stage (avec une possibilité de bénéficier de dispenses), les candidats comptables agréés et candidats comptables-fiscalistes agréés ont jusqu'à présent bénéficié d'un système permettant d'entamer le stage sans devoir prouver leurs connaissances théoriques dans un certain nombre de matières en dehors de l'obtention d'un diplôme dédicacé spécifiquement aux matières comptables et fiscales.

Une autre différence à relever concerne la durée du stage (3 ans *versus* 1 an).

	<i>Pour devenir réviseur d'entreprises</i>	<i>Pour devenir expert-comptable</i>	<i>Pour devenir conseil fiscal</i>	<i>Pour devenir comptable agréé ou comptable-fiscaliste agréé</i>
Stage	Durée minimale du stage : 3 ans. Possibilité de réduction de la durée du stage si déjà expérience utile pertinente de 15 ans au moins Droit de suspendre un stage.	Durée minimale du stage : 3 ans et maximum 8 ans. Cooling-off de 3ans. Possibilité de réduction de la durée du stage si déjà membre de l'IRE ou de l'IPCF. Droit de suspendre un stage.	Durée minimale du stage : 3 ans et maximum 8 ans. Cooling-off de 3ans. Possibilité de réduction de la durée du stage si déjà membre de l'IRE ou de l'IPCF. Droit de suspendre un stage.	Durée du stage : Minimum 1 an et maximum 6 ans. Cooling-off de 3ans. Dispense totale ou partielle possible de la durée du stage. Droit de suspendre un stage.
Stage	A réaliser dans le cadre d'un contrat de travail ou d'un contrat de prestation de services indépendants. En tout état de cause, rémunération corrélée à ce stage. Possibilité de passer une partie du stage à l'étranger	A réaliser dans le cadre d'un contrat de travail ou d'un contrat de prestation de services indépendants. En tout état de cause, rémunération corrélée à ce stage. Possibilité de passer une partie du stage à l'étranger	A réaliser dans le cadre d'un contrat de travail ou d'un contrat de prestation de services indépendants. En tout état de cause, rémunération corrélée à ce stage. Possibilité de passer une partie du stage à l'étranger	A réaliser dans le cadre d'un contrat de travail ou d'un contrat de prestation de services indépendants. En tout état de cause, rémunération corrélée à ce stage. Possibilité de passer une partie du stage à l'étranger

Stage	Minimum 1000 heures / an de missions révisorales durant chaque année du stage.	Minimum 1000 heures / an durant chaque année du stage.	Minimum 1000 heures / an durant chaque année du stage.	Pendant toute la durée du stage, le comptable devra se consacrer réellement à des activités de comptable(-fiscaliste).
Stage	Obligation de suivre des formations et les activités organisées par la Commission du stage de l'IRE.	Obligation de suivre des formations et les activités organisées par la Commission du stage de l'IEC.	Obligation de suivre des formations et les activités organisées par la Commission du stage de l'IEC.	Obligation de participer aux activités obligatoires, telles que conférences et séminaires.
Epreuves intermédiaires	Examens de stage théoriques portant sur 12 matières (objectif : vérifier les connaissances pratiques).	Obligation de réussir des épreuves intermédiaires portant sur 11 matières (objectif : vérifier les connaissances pratiques).	Obligation de réussir des épreuves intermédiaires portant sur 8 matières (objectif : vérifier les connaissances pratiques).	Le jury d'examen peut soumettre les stagiaires à une évaluation intermédiaire qui est distincte de l'examen pratique d'aptitude.
Examen d'aptitude	L'examen d'aptitude est composé d'une épreuve écrite et d'une épreuve orale. L'épreuve écrite porte sur les 23 matières de l'examen d'entrée. Jury composé de professeurs d'université (président), de réviseurs et d'un	L'examen d'aptitude est composé d'une épreuve écrite et d'une épreuve orale. L'épreuve écrite porte sur les 25 matières de l'examen d'entrée.	L'examen d'aptitude est composé d'une épreuve écrite et d'une épreuve orale. L'épreuve écrite porte sur les 16 matières de l'examen d'entrée.	L'examen d'aptitude est composé d'une épreuve écrite et d'une épreuve orale. Dispense totale ou partielle possible de la participation à l'examen pratique d'aptitude. L'épreuve écrite porte sur 14 matières.

	représentant de la vie économique et sociale			
	Examen d'aptitude organisé deux fois par an.	Examen d'aptitude organisé deux fois par an.	Examen d'aptitude organisé deux fois par an.	Examen d'aptitude organisé deux fois par an.
	Droit de passer 5 fois l'examen sur une période de 5 années consécutives. En cas de force majeure, la Commission du stage peut allonger la période de 5 ans.	Droit de passer 5 fois l'examen sur une période de 5 années consécutives. En cas de force majeure, la Commission du stage peut allonger la période de 5 ans.	Droit de passer 5 fois l'examen sur une période de 5 années consécutives. En cas de force majeure, la Commission du stage peut allonger la période de 5 ans.	Droit de passer plusieurs fois l'examen d'aptitude mais cela ne peut pas dépasser la durée maximale du stage (36 mois).
	Pour réussir l'examen d'aptitude, il faut réussir l'épreuve orale.	Pour réussir l'examen d'aptitude, il faut réussir l'épreuve orale.	Pour réussir l'examen d'aptitude, il faut réussir l'épreuve orale.	Pour être admis à l'épreuve orale, il faut avoir au moins 50% ou 60% (selon les matières) et au moins 60% au total (en considérant toutes les matières) à l'épreuve écrite. Pour réussir l'examen d'aptitude, il faut réussir l'épreuve écrite et l'épreuve orale.

(1) <http://www.iec-iab.be/nl/het-beroep/stage/hoeword-ik-stagiair/Toelatingsexamen/Pages/Vrijstellingen.aspx/>
<http://www.iec-iab.be/fr/la-profession/stage/comment-devenir-stagiaire/Examen-d-admission/Pages/dispenses.aspx>

C. Eléments relatifs à l'accès à la profession dans les documents parlementaires

C.1. Eléments généraux

7. Avant d'examiner les mesures proposées dans le projet d'arrêté royal soumis pour avis, le Conseil supérieur a examiné les documents parlementaires préparatoires à l'adoption de la loi et en particulier l'exposé général, dont les éléments essentiels relatifs à l'accès à la profession sont repris ci-après.

8. D'une manière générale, il ressort de l'exposé général que « *chaque ministre concerné étudiera également dans ce contexte¹ comment améliorer le cadre réglementaire comme, entre autres, les règles relatives à l'accès à la profession, afin de s'aligner au mieux aux besoins sociétaux* »².

Ceci situe très certainement le projet d'arrêté royal relatif à l'accès à la profession d'expert-comptable certifié et de conseiller fiscal certifié dont il convient de mesurer :

- d'une part, la nécessité de pouvoir compter sur des professionnels de haut niveau et,
- d'autre part, l'importance de ne pas mettre en place un dispositif excessif pouvant s'apparenter à du protectionnisme ou à la mise en place de barrières à l'entrée excessives pouvant conduire à une pénurie accrue de la profession de « comptable » au sens large.

Rappelons -si nécessaire- que le VDAB, Bruxelles Formation et le Forem publient³ régulièrement des études relatives aux métiers/fonctions critiques ou en pénurie. ***La profession de « comptable » est considérée comme un métier en pénurie au vu des qualifications attendues.***

Par ailleurs, le Conseil supérieur attire l'attention des ministres sur la publication d'une étude⁴ de l'Observatoire des prix dans le rapport annuel 2017 de l'Institut des Comptes nationaux très intéressante dont il ressort que les professions comptables (hors révisorat d'entreprises⁵) sont hautement réglementées en comparaison avec leurs homologues des autres pays de l'Union européenne. Cette analyse montre que ceci n'est pas sans impact sur le classement de la Belgique par l'OCDE dans ce domaine.

¹ A savoir, l'amélioration du cadre légal d'exercice des professions libérales.

² La Chambre, *Documents parlementaires*, Proposition de loi du 6 février 2019 relative aux professions d'expert-comptable et de conseiller fiscal, 3522/001, page 3.

³ Article publié dans Le Soir du 2 février 2018, intitulé « *Trop de qualifications requises pour les métiers en pénurie* », pp.1-3 Bruxelles Formation – Analyse des fonctions significativement critiques 2016 - Rapport d'analyse publié par le service Études et Statistiques, janvier 2018, 61 p.

Le Forem – Difficultés de recrutement en Wallonie métiers /fonctions critiques et en pénurie (hors métiers de l'enseignement) sur base du suivi des offres d'emploi déposées au Forem en 2016 – 2017, 10 p.

Le Forem – Métiers d'avenir – Etats des lieux du secteur de la finance / Recueil prospectif, Service d'analyse du marché de l'emploi et de la formation, septembre 2013, 14 p.

VDAB – Knelpuntberoepen in Vlaanderen, 2018, 21 p.

⁴ Institut des Comptes nationaux, Neuvième rapport annuel, « Analyse des prix » par l'Observatoire des prix, deuxième partie du rapport, pp.56-101.

⁵ Les réviseurs d'entreprises, contrairement aux experts-comptables, aux conseils fiscaux et aux comptables(-fiscalistes) agréés font l'objet d'une réglementation commune au niveau européen par le biais de la directive « audit » de 2006 (directive 2006/43/CE).

Le Conseil supérieur insiste dès lors auprès des ministres afin qu'un juste équilibre soit trouvé entre la nécessité de pouvoir compter sur des professionnels de haut niveau et l'importance de ne pas mettre en place un dispositif excessif pouvant s'apparenter à du protectionnisme ou à la mise en place de barrières importantes à l'entrée.

9. Toujours dans ce contexte, le Conseil supérieur tient à souligner que l'Union européenne a adopté en 2018 une directive⁶ « proportionnalité », faisant suite à une communication de la Commission au Parlement européen, au Conseil, au Comité économique et social européen et au Comité des régions du 28 octobre 2015, intitulée « Améliorer le marché unique : de nouvelles opportunités pour les citoyens et les entreprises ».

Cette directive, dont les dispositions législatives, réglementaires et administratives nécessaires pour se conformer à la directive « proportionnalité » devront être mise en vigueur par chaque Etat membre au plus tard le 30 juillet 2020, a pour objet d'établir des règles pour la conduite par les Etats membres des examens de la proportionnalité avant :

- l'adoption de nouvelles réglementations professionnelles ou
 - la modification de réglementations professionnelles existantes,
- en vue d'assurer le bon fonctionnement du marché intérieur tout en garantissant la transparence et un haut degré de protection des consommateurs.

Cette directive s'appliquera en complément de la directive 2005/36/CE relative à la reconnaissance des qualifications professionnelles au sein de l'Union européenne.

Le Conseil supérieur souligne qu'une grande exception est à relever dans la directive « proportionnalité » dans la mesure où celle-ci s'applique mais « *sans préjudice d'autres dispositions prévues dans un acte distinct de l'Union concernant l'accès à une profession réglementée spécifique ou l'exercice de celle-ci* »⁷.

Le Conseil supérieur relève que deux professions sont spécifiquement réglementées au niveau européen :

- *les avocats* : Directive 77/249/CEE du 22 mars 1975 et Directive 98/05/CE du 16 février 1998 et
- *les contrôleurs légaux des comptes* : Directive 2006/43/CE du 17 mai 2006 et Règlement (UE) n°537/2014 du 16 avril 2014.

Il ressort de cette directive qu'« *avant d'introduire de nouvelles dispositions législatives, réglementaires ou administratives limitant l'accès à des professions réglementées ou leur exercice ou avant de modifier de telles dispositions existantes, les Etats membres devront désormais procéder à un « examen de proportionnalité », qui analysera la proportionnalité à la nature, au contenu et à l'effet de la disposition en projet.*

Cet examen devra être effectué de manière objective et indépendante.

Toute disposition devra être accompagnée d'une explication suffisamment détaillée pour permettre d'apprécier le respect du principe de proportionnalité. En outre, les motifs pour lesquels une disposition est jugée justifiée et proportionnée devront être étayés par des éléments probants qualitatifs et, dans la mesure du possible et lorsque cela est pertinent, quantitatifs. »⁸

⁶ 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, publiée au JOUE du 9 juillet 2018 (L 173, pp. 25-34).

⁷ Considérant (8) précédant la directive.

⁸ Article 4 de la directive.

Outre le fait que toute réglementation nouvelle ou toute modification de réglementation existante devra passer *ex ante* par cet « examen de proportionnalité », le Conseil supérieur souligne que celle-ci fera par ailleurs l'objet d'un examen *ex post* par le suivi obligatoire des mesures adoptées.

C.2. Nouveau paysage des professions économiques et appartenance multiple

10. A la suite de l'adoption de la loi du 17 mars 2019, le paysage des professions économiques sera remodelé dès l'entrée en vigueur de ladite loi dans son ensemble.

Il ressort de l'exposé général, que « *grâce à la fusion des deux instituts, les entreprises et particuliers qui font appel aux services de ces professionnels obtiennent une image claire de l'organisation et de la réglementation de la profession. Dans le passé, la confusion régnait autour des titres et des activités professionnelles protégées.*

Le nouvel Institut s'appellera « l'Institut des Conseillers fiscaux et des Experts-comptables ». Il s'agit de la fusion de deux instituts existants :

- 1° l'Institut des experts-comptables et des conseils fiscaux, créé par l'article 2 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales qui regroupe les experts-comptables et les conseils fiscaux ;*
- 2° l'Institut professionnel des comptables et fiscalistes agréés, créé par l'article 43 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales qui regroupe les comptables agréés et les comptables-fiscalistes agréés.*

Le nouvel institut sera cependant ouvert à la catégorie professionnelle des réviseurs d'entreprises qui ne sont pas (encore) membres du nouvel institut.

Le nouvel institut reprend les missions des instituts qui fusionnent.

En fusionnant, les instituts entendent réaliser des économies d'échelle dont l'impact sur le budget sera favorable et ce sans devoir augmenter les contributions des professionnels. Les plafonds déjà fixés par arrêté royal ne sont pas majorés par la fusion, ils sont maintenus »⁹.

C.3. Unicité en matière d'accès à la profession

11. Il ressort de l'exposé général qu'après l'entrée en vigueur de la nouvelle loi, la différence en matière d'accès à la profession entre les candidats stagiaires disparaît. Il n'y aura dès lors qu'une seule modalité en matière d'accès à la profession, en distinguant cependant le domaine de spécialisation « comptabilité » ou « fiscalité ».

En effet, « *pour un étudiant qui a obtenu un diplôme dans une orientation comptable, fiscale ou économique générale, un accès unique à la profession est offert. L'étudiant ne devra plus choisir entre la profession de comptable(-fiscaliste), d'expert-comptable ou de conseiller fiscal. Le choix entre la*

⁹ La Chambre, *Documents parlementaires*, Proposition de loi du 6 février 2019 relative aux professions d'expert-comptable et de conseiller fiscal, 3522/001, pp 11-12.

profession de comptable et le stage auprès de l'IPCF et les professions d'expert-comptable et de conseil fiscal auprès de l'IEC disparaît donc »¹⁰.

C.4. Etapes en matière d'accès à la profession

12. L'exposé général fait référence au Cadre européen des certification (en abrégé, CEC)¹¹ en précisant que [Ndlr : mise en évidence pour les besoins du présent avis] « le candidat possède un diplôme correspondant au niveau de formation européen 5 ou un titre de formation de même niveau avant qu'il ne puisse participer à l'examen d'admission. Des dispenses peuvent être accordées pour des parties de formation de l'examen d'admission.

Sous la direction d'un maître de stage, le candidat suit une formation pour apprendre comment un bureau doit être organisé au profit du client, en relation avec les autres professionnels et avec les autorités compétentes, et comment la profession est exercée dans le cadre légal, réglementaire et normatif, y compris les règles déontologiques et la législation anti-blanchiment.

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

L'examen d'aptitude permet de vérifier si le stagiaire a suffisamment de maturité au niveau de l'organisation du bureau, des connaissances professionnelles et de l'application du cadre légal, réglementaire et normatif »¹².

13. En ce qui concerne les professionnels externes, l'exposé général complète ces étapes par la mention d'une dernière obligation, en l'occurrence « *après avoir réussi l'examen d'aptitude d'expert-comptable certifié, il y a une prestation de serment auprès du tribunal d'entreprise. La personne peut alors, après la prestation de serment, en tant qu'indépendant au nom et pour le compte de clients, exercer les activités professionnelles d'expert-comptable certifié et en porter le titre.*

De même, après avoir réussi l'examen d'aptitude de conseiller fiscal certifié, il y a une prestation de serment auprès du tribunal d'entreprise. La personne peut alors, après la prestation de serment, porter le titre de conseiller fiscal certifié »¹³.

14. Il ressort du commentaire par article que « *l'article 12 reprend les exigences de diplômes. Ces exigences de diplômes correspondent aux diplômes et titres qui donnaient accès aux qualités délivrées en application de la loi du 22 avril 1999 relatives aux professions comptables et fiscales, soit :*

- *pour l'ancienne qualité de comptable agréé et de comptable-fiscaliste, les diplômes et titres visés à l'article 50, § 2, de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales ;*
- *pour l'ancienne qualité d'expert-comptable et de conseil fiscal, les diplômes et titres visés à 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.*

¹⁰ La Chambre, *Op. cit.*, 3522/001, pp 9-10.

¹¹ « Le cadre européen des certifications pour l'éducation et la formation tout au long de la vie (CEC) », DG Education et culture, 2008, 20 p.

¹² La Chambre, *Op. cit.*, 3522/001, p 10.

¹³ La Chambre, *Op. cit.*, 3522/001, pp 10-11.

Le Roi est habilité à adopter un arrêté royal si d'autres diplômes entrent également en ligne de compte pour l'accès à la profession »¹⁴.

15. Il ressort des publications¹⁵ européennes que le cadre européen des certifications définit huit niveaux de formation dont les niveaux 5 et 7 (auxquels il est fait référence dans l'exposé général) sont définis comme suit :

Cadre européen des certifications	
<i>Niveau 5</i>	<i>Niveau 7</i>
Acquis de l'éducation et de la formation correspondant au niveau 5 :	Acquis de l'éducation et de la formation correspondant au niveau 7 :
- « Savoirs détaillés, spécialisés, factuels et théoriques dans un domaine de travail ou d'études, et conscience des limites de ces savoirs ».	- « Savoirs hautement spécialisés, dont certains sont à l'avant-garde du savoir dans un domaine de travail ou d'études, comme base d'une pensée originale et/ou la recherche - Conscience critique des savoirs dans un domaine et à l'interface de plusieurs domaines ».
Le descripteur du cycle court de l'enseignement supérieur (à l'intérieur du premier cycle ou lié à celui-ci, élaboré dans le contexte de l'« initiative conjointe pour la qualité » dans le cadre du processus de Bologne, correspond aux acquis à posséder au terme de l'éducation et de la formation pour obtenir un niveau 5 de CEC.	Le descripteur du deuxième cycle dans le cadre des qualifications de l'espace européen de l'enseignement supérieur approuvé par les ministres de l'enseignement supérieur réunis à Bergen en mai 2005 dans le cadre du processus de Bologne correspond aux acquis à posséder au terme de l'éducation et de la formation pour obtenir un niveau 7 de CEC.

16. Le Conseil supérieur constate que, dans le cadre législatif et réglementaire belge :

- le niveau 5 du CEC correspond au bac professionnalisant ;
- le niveau 6 du CEC correspond au bac académique (1^{er} cycle universitaire) ;
- le niveau 7 du CEC correspond au master académique (2^{ème} cycle universitaire) ;
- le niveau 8 du CEC correspond au doctorat (3^{ème} cycle universitaire).

On relèvera que la liste des diplômes repris à l'article 12 de la loi du 17 mars 2019 correspond globalement au niveau 5 du CEC.

¹⁴ La Chambre, *Op. cit.*, pp 22-23.

¹⁵ « Le cadre européen des certifications pour l'éducation et la formation tout au long de la vie (CEC) », DG Education et culture, 2008, 20 p.

En ce qui concerne le niveau au moment de l'obtention du titre d'expert-comptable certifié ou de conseil fiscal certifié, il n'est pas question d'avoir obtenu un niveau de master académique mais bien de disposer d'une connaissance approfondie d'un certain nombre de matières.

Dans la mesure où le cadre européen des certifications prend en considération tant la formation théorique que la formation pratique (comme un stage sanctionné d'un examen d'aptitude), on peut considérer que, au moment de l'obtention du titre d'expert-comptable certifié ou de conseil fiscal certifié, les personnes concernées possèdent l'équivalent d'un niveau 7, même s'il n'est nullement question d'une formation professionnalisante délivrée par un établissement supérieur ou universitaire (comme c'est le cas par exemple en France) dans la loi du 17 mars 2019.

17. En ce qui concerne les différentes étapes en matière d'accès à la profession, il ressort de l'exposé général que [Ndlr : mise en évidence pour les besoins du présent avis] « *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* »¹⁶.

C.5. Activités professionnelles potentielles des stagiaires

18. En ce qui concerne les activités professionnelles potentielles des stagiaires, l'exposé général précise que [Ndlr : mise en évidence pour les besoins du présent avis] « *le stagiaire peut exercer certaines activités professionnelles moyennant l'autorisation expresse de son maître de stage et convenues dans le contrat de stage.*

(...)

Le Roi détermine les activités que le stagiaire pourra exercer »¹⁷.

En outre, il ressort du commentaire par article que « *l'article 16 prévoit que le stagiaire peut exercer les activités d'expert-comptable certifié, visé à l'article 3, à l'exception des activités visées à l'article 3, 6° à 8°, pour compte de tiers et non plus pour compte de son maître de stage. **L'exercice de ces activités est uniquement possible si le maître de stage donne son accord pour ce faire. Cet accord doit faire partie intégrante du contrat de stage*** »¹⁸.

Cet aspect est, de l'avis du Conseil supérieur, important en comparaison avec le stage des candidats réviseurs d'entreprises. En effet, le fait de pouvoir exercer certaines activités pour compte de tiers en tant que stagiaire implique une **connaissance approfondie des obligations en matière de déontologie** applicables aux professionnels et ce, **dès le début du stage**.

Les membres du Conseil supérieur souhaitent exprimer leur vive inquiétude à propos de la possibilité offerte aux stagiaires d'exercer certaines missions de l'expert-comptable certifié sur demande et pour compte de tiers.

Ils estiment que, contrairement à ce que prévoit l'article 16 de la loi du 17 mars 2019, les activités de stagiaires devraient toujours être effectuées sous la responsabilité de son (ses) maître(s) de stage. En

¹⁶ La Chambre, *Op. cit.*, 3522/001, page 9.

¹⁷ La Chambre, *Op. cit.*, 3522/001, page 10.

¹⁸ La Chambre, *Op. cit.*, 3522/001, page 23.

effet, la connaissance professionnelle pratique d'un stagiaire n'a pas encore été validée dans le cadre de l'examen d'entrée donnant l'accès au stage. En conséquence, on ne peut pas (d'office) partir du principe que le stagiaire dispose de l'expérience pratique adéquate, de la maturité professionnelle et de l'esprit critique nécessaires pour mener à bien une telle mission.

C.6. Qualité de maître de stage

19. Le Conseil supérieur constate qu'il ressort de l'exposé général que [Ndlr : mise en évidence pour les besoins du présent avis] « *tout professionnel qui exerce la profession depuis au moins cinq ans après la réussite du stage, peut être maître de stage, y inclus les comptables et comptables fiscalistes. Lors de son stage, le stagiaire peut acquérir les compétences nécessaires par tout moyen à sa disposition qu'il juge approprié* »¹⁹.

C.7. Durée maximale du stage

20. Le Conseil supérieur constate qu'il ressort de l'exposé général que « *la présente proposition de loi offre au stagiaire huit ans pour réussir l'examen d'aptitude. Si le stagiaire ne réussit pas dans les huit ans l'examen d'aptitude, alors une période d'attente de trois ans est prévue* »²⁰.

C.8. Cas particulier des « internes »

21. Le Conseil supérieur relève dans l'exposé général que « *Les personnes qui n'ont pas prêté serment auprès du tribunal d'entreprise peuvent porter le titre d'« expert-comptable certifié interne » ou de « conseiller fiscal certifié interne ». C'est le cas par exemple d'un membre du personnel auprès d'un cabinet d'expert-comptable qui considère que l'adhésion comme associé ou la création un cabinet indépendamment est encore prématurée* »²¹.

D. Le projet d'arrêté royal soumis pour avis

D.1. Première étape : l'accès au stage – Analyse générale

22. La réforme proposée en matière d'accès à la profession de l'institut au terme de la fusion entre les deux instituts, contenue dans le projet d'arrêté royal soumis pour avis par le Ministre Wouter BEKE, part des principes généraux contenus dans la loi du 17 mars 2019 présentés ci-avant sous 4. et définit les modalités pratiques en la matière.

¹⁹ La Chambre, *Op. cit.*, 3522/001, page 10.

²⁰ La Chambre, *Op. cit.*, 3522/001, page 10.

²¹ La Chambre, *Op. cit.*, 3522/001, page 11.

Sans entrer, à ce stade, dans les détails du projet d'arrêté royal soumis pour avis, on relèvera que **l'approche retenue est d'aligner les exigences en matière d'accès à la profession qui sont actuellement applicables au candidat expert-comptable et au candidat conseil fiscal** et d'en étendre l'application à l'ensemble des candidats experts-comptables certifiés et candidats conseillers fiscaux certifiés.

23. Toujours sans entrer dans les détails des modalités proposées, le Conseil supérieur relève (voir *infra* sous **30.** et suivants) que :

- les matières supposées connues pour les candidats experts-comptables certifiés **sont encore étendues** par rapport à la situation actuelle des candidats experts-comptables et
- que les matières supposées connues pour les candidats conseillers fiscaux certifiés sont **fortement réduites** par rapport à la situation actuelle des candidats conseils fiscaux.

Pour ce qui concerne les personnes qui souhaitent devenir comptable(-fiscaliste) agréé et n'étaient soumises à aucun examen théorique préalable au stage, le Conseil supérieur ne peut que constater un alourdissement significatif des épreuves à présenter, que ce soit avant d'entamer le stage ou durant le stage. **Le Conseil supérieur s'interroge sur le fait de savoir si une partie du public traditionnellement attiré par la profession ne sera pas *de facto* amenée à se tourner vers d'autres professions au vu de la lourdeur du parcours. Ceci serait, de l'avis du Conseil supérieur, regrettable dans la mesure où la profession de comptable est considérée depuis plusieurs années comme étant en pénurie.**

24. A ce stade de l'avis, le Conseil supérieur relève un certain nombre d'**éléments en faveur d'un tel niveau d'exigence** :

- il convient que les professionnels belges soient correctement formés de manière à pouvoir prêter au mieux les missions qui leur sont confiées par les entreprises ;
- il est indispensable qu'un professionnel dont l'accès est réglementé dispose d'une connaissance théorique et pratique ainsi que d'être soumis à une obligation de formation permanente ;
- les stagiaires « expert-comptable certifié » et « conseil fiscal certifié » peuvent déjà effectuer des missions alors qu'il ne disposent pas de titre, que ce soit d'« expert-comptable certifié » ou de « conseil fiscal certifié ».

Cela nécessite un minimum de connaissances théoriques avant le début du stage.

De même, les règles déontologiques et les normes professionnelles doivent être connues avant d'entamer le stage de manière à effectuer les missions éventuelles prestées à titre personnel, sans la supervision de son maître de stage ;

- Il serait difficilement concevable de réduire les exigences par rapport à ce qui est attendu actuellement d'un expert-comptable ou du conseil fiscal.

25. De même, le Conseil supérieur relève un certain nombre d'**éléments en défaveur d'un tel niveau d'exigence** :

- On peut s'interroger sur la nécessité de disposer d'une connaissance théorique (**avant** d'entamer son stage) dans les 27 matières suivantes (reprises en annexe 1 du projet d'arrêté royal soumis pour avis) pour tenir une comptabilité :
 - 10 matières dites « comptables » (comprenant le contrôle interne et le contrôle externe) ;
 - 8 matières fiscales ;
 - le droit des sociétés ;

- 8 matières dites « autres » (déontologie, trois matières juridiques, la gestion financière, l'organisation des services comptables et administratif des entreprises, l'économie et l'informatique).
- Le rapport annuel 2017 de l'Observatoire des prix fait état de la « sur-réglementation » des professions comptables et de la mauvaise perception au niveau de l'OCDE du contexte légal et réglementaire belge. Dans le projet d'arrêté royal soumis pour avis, quelques couches supplémentaires sont ajoutées avec le projet d'arrêté royal soumis pour avis.
- La directive « proportionnalité » de 2018 impose aux Etats membres de se justifier par rapport à l'Union européenne des exigences imposées au niveau national (qui ne découlent pas de règles adoptées au niveau européen).
- Le VDAB, Bruxelles Formation et le Forem publient²² régulièrement des études relatives aux métiers/fonctions critiques ou en pénurie. La profession de « comptable » est considérée comme un métier en pénurie au vu des qualifications attendues. Le projet d'avis soumis pour avis ne contribuerait à tout le moins pas à réduire ladite pénurie.

26. A ce stade de l'avis, le Conseil supérieur regrette de ne pas avoir connaissance des arguments pris en considération par le Ministre BEKE et par le Ministre DUCARME pour définir les grandes orientations prises dans le projet d'arrêté royal soumis pour avis, sachant que la loi du 17 mars 2019 ne fixe que très peu d'éléments en matière d'accès à la profession et les orientations à prendre peuvent être multiples.

Par ailleurs, il conviendrait, de l'avis du Conseil supérieur, qu'un contact soit pris par les ministres avec les représentants des différents types d'établissements d'enseignement concernés de chaque communauté afin de connaître leur position mais également de voir dans quelle mesure ceux-ci peuvent répondre aux nouvelles attentes en mettant sur pied des cours permettant à leurs diplômés conduisant les candidats stagiaires à disposer de dispenses en suffisance afin de maintenir un accès effectif à la profession d'expert-comptable certifié ou de conseiller fiscal certifié.

27. Le Conseil supérieur s'interroge sur l'opportunité de mener une **réflexion quant au fond des matières nécessaires à l'exercice des missions effectuées par les experts-comptables certifiés et par les conseillers fiscaux certifiés** en tant que telles, mais également **s'il ne serait pas opportun de permettre aux candidats d'entamer leur stage lorsque quelques matières (à définir au préalable dans l'arrêté royal en matière d'accès à la profession) doivent encore faire l'objet d'une réussite quant à la connaissance théorique mais que les autres matières ont été réussies ou ont fait l'objet d'une dispense.**

28. Le Conseil supérieur relève qu'une telle possibilité existe actuellement dans l'article 3, § 1^{er}, alinéas 2 et 3 de 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, qui donne une certaine latitude aux candidats

²² Article publié dans Le Soir du 2 février 2018, intitulé « *Trop de qualifications requises pour les métiers en pénurie* », pp.1-3
Bruxelles Formation – Analyse des fonctions significativement critiques 2016 - Rapport d'analyse publié par le service Études et Statistiques, janvier 2018, 61 p.

Le Forem – Difficultés de recrutement en Wallonie métiers /fonctions critiques et en pénurie (hors métiers de l'enseignement) sur base du suivi des offres d'emploi déposées au Forem en 2016 – 2017, 10 p.

Le Forem – Métiers d'avenir – Etats des lieux du secteur de la finance / Recueil prospectif, Service d'analyse du marché de l'emploi et de la formation, septembre 2013, 14 p.

VDAB – Knelpuntberoepen in Vlaanderen, 2018, 21 p.

experts-comptables pour ce qui concerne les matières fiscales à l'exclusion de la matière « principes généraux de droit fiscal » :

« Nonobstant les §§ 4 et 5, le candidat expert-comptable qui n'a pas réussi la totalité des matières fiscales prévues à l'alinéa 1^{er}, 12° à 18°, est admis au stage, sous réserve de la réussite de l'examen portant sur toutes les autres matières, y inclus les principes généraux du droit fiscal, prévus à l'alinéa premier, 11°.

Dans la mesure où le candidat expert-comptable réussit l'examen des différentes matières fiscales au cours de la session qui suit le début de son stage, la partie de stage déjà effectuée sera prise en considération pour le calcul des trois années ».

Le Conseil supérieur constate qu'une telle flexibilité a été supprimée dans le projet d'arrêté royal soumis pour avis (qui aurait pu figurer dans la section 4 du chapitre 4 – par exemple sous l'article 19) alors que l'examen d'admission permettant de déboucher sur le titre d'expert-comptable certifié a encore été alourdi de différentes matières supplémentaires, même si une matière a été supprimée dans la liste des matières à maîtriser d'un point de vue théorique avant d'entamer le stage (en l'occurrence, « Principes de mathématique et de statistiques »).

29. Le Conseil supérieur regrette cette suppression et propose de mener une réflexion quant aux matières qui doivent être maîtrisées d'un point de vue théorique avant d'entamer le stage et celles dont la maîtrise peut être acquise durant le stage.

A titre de comparaison, le Conseil supérieur relève que l'article 32 de l'arrêté royal du 17 août 2018 relatif à l'accès à la profession de réviseur d'entreprises prévoit une telle gradation pour les candidats réviseurs d'entreprises.

D.2. Première étape : l'accès au stage – Analyse détaillée

30. Les deux tableaux ci-après reprennent une comparaison des matières des matières qui font l'objet d'un test préalable de connaissance théorique ou d'une dispense sur la base de la formation suivie dans le cadre de l'enseignement supérieur de type long (universitaire ou non) ou de type court énuméré dans l'article 12 de la loi du 17 mars 2019.

Cette présentation schématique est basée, d'une part, sur l'article 3 de 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 et, d'autre part, sur l'annexe 1 du projet d'arrêté royal soumis pour avis.

A. En ce qui concerne les candidats experts-comptables certifiés

Candidat expert-comptable (certifié)			
Situation actuelle		Proposition soumise pour avis	
N°	Intitulé de la matière	N°	Intitulé de la matière
1	<i>Révision comptable</i>	8	<i>Contrôle externe</i>
2	Analyse et critique des comptes annuels	5	Analyse et critique des comptes annuels
3	Comptabilité générale	1	Comptabilité générale
		2	Comptes annuels
4	Comptes consolidés	6	Comptes consolidés et législation relative aux comptes consolidés
5	Comptabilité analytique d'exploitation et <i>comptabilité</i> de gestion	10	Comptabilité analytique d'exploitation et <i>contrôle</i> de gestion
6	Contrôle interne	9	Contrôle interne
		3	Droit comptable
	Législation relative aux comptes annuels et aux comptes consolidés	4	Législation relative aux comptes annuels
		7	Principes de base de la législation européenne et des normes internationales en matière de comptabilité (IFRS)
8	Organisation des services comptables et administratifs des entreprises	12	Organisation des services comptables et administratifs des entreprises
9	Principes de mathématique et de statistique		
10	<i>Gestion financière des entreprises, y compris l'analyse, par les procédés de la technique comptable de la situation et du fonctionnement des entreprises au point de vue de leur crédit, de leur rendement et de leurs risques</i>	11	<i>Principes fondamentaux de gestion financière des entreprises</i>
11	Principes généraux de droit fiscal	13	Principes généraux de droit fiscal
12	Impôt des personnes physiques	14	Impôt des personnes physiques
13	Impôt des sociétés	15	Impôt des sociétés
14	Taxe sur la valeur ajoutée	16	Taxe sur la valeur ajoutée
15	Principes de droit d'enregistrement et de succession	18	Principes de droit d'enregistrement et de succession
16	Principes de fiscalité régionale et locale	19	Principes de fiscalité régionale et locale
17	Principe de droit fiscal européen et international	20	Principe de droit fiscal européen et international
18	Procédure fiscale	17	Procédure fiscale
19	<i>Normes juridiques et professionnelles concernant l'expertise comptable, le conseil fiscal et les autres missions légales de l'expert-comptable et du conseil fiscal⁽¹⁾</i>	21	<i>Principes de déontologie relatifs aux activités de l'expert-comptable et du conseil fiscal ainsi que les principes en matière de législation anti-blanchiment</i>

⁽¹⁾ Le candidat peut également être dispensé de l'examen relatif à cette matière si celle-ci a été enseignée, dans la mesure requise, dans le cadre d'un cours général de « Déontologie des professions juridiques et économiques ».

20	Droit des sociétés	22	Droit des sociétés et des associations
21	Principes de <i>droit commercial</i> et législation relative aux entreprises en difficulté	23	Principes de <i>droit de l'entreprise, de droit économique</i> et de droit de l'insolvabilité
22	Principes de droit civil	24	Principes de droit civil
23	Principes de droit du travail et de la sécurité sociale	25	Principes de droit du travail et de la sécurité sociale
24	Principes d'économie d'entreprise, d'économie générale et d'économie financière	26	Principes d'économie d'entreprise, d'économie générale et d'économie financière
25	Système d'information et informatique	27	Systèmes informatiques et processus digitaux en rapport avec les activités de l'expert-comptable et du conseil fiscal

31. Le Conseil supérieur constate qu'une matière a été supprimée des matières dont il est attendu qu'elles soient maîtrisées avant d'entamer le stage, il s'agit de la matière « Principes de mathématique et de statistique ».

Trois matières ont été scindées ou ajoutées :

- Comptes annuels ;
- Droit comptable ;
- Principes de base de la législation européenne et des normes internationales en matière de comptabilité (IFRS).

Deux matières ont été étendues :

- Droit des sociétés et des associations (anciennement « Droit des sociétés ») ;
- Principes de droit de l'entreprise, de droit économique et de droit de l'insolvabilité (anciennement « Principes de droit commercial et législation relative aux entreprises en difficulté »).

Quatre matières ont été rebaptisées :

- « Révision comptable » est devenu « Contrôle externe » ;
- « Comptabilité analytique d'exploitation et *comptabilité* de gestion » est devenu « Comptabilité analytique d'exploitation et *contrôle* de gestion » ;
- « Gestion financière des entreprises, y compris l'analyse, par les procédés de la technique comptable de la situation et du fonctionnement des entreprises au point de vue de leur crédit, de leur rendement et de leurs risques » est devenu « Principes de déontologie relatifs aux activités de l'expert-comptable et du conseil fiscal ainsi que les principes en matière de législation anti-blanchiment » ;
- « Système d'information et informatique » est devenu « Systèmes informatiques et processus digitaux en rapport avec les activités de l'expert-comptable et du conseil fiscal ».

32. D'une manière générale, même s'il appartient aux ministres compétents de trancher cette orientation politique, **le Conseil supérieur constate un alourdissement des conditions d'accès au stage d'expert-comptable certifié** et s'interroge sur la pertinence de l'approche retenue qui pourrait conduire à un renforcement de la pénurie de la profession constatée depuis plusieurs années.

Le Conseil supérieur relève que le stage doit permettre au stagiaire de compléter ses compétences théoriques et de les mettre en pratique dans le cadre de son stage. Il s'interroge dès lors sur l'importance des barrières à l'entrée et sur l'opportunité de déplacer une partie des exigences avant

l'admission au stage vers des épreuves intermédiaires durant le stage et/ou sur l'opportunité de permettre aux candidats d'entamer leur stage alors que quelques matières (à définir au préalable dans l'arrêté royal en matière d'accès à la profession) doivent encore faire l'objet d'une réussite quant à la connaissance théorique mais que les autres matières ont été réussies ou ont fait l'objet d'une dispense.

33. D'une manière plus précise, le Conseil supérieur ne perçoit pas la portée de la matière « Comptes annuels ». Le Conseil supérieur souhaiterait disposer de plus d'information quant à la portée de la matière afin de cerner s'il s'agit d'une partie qui est sortie de la matière « Comptabilité générale » ou si « Comptes annuels » est une nouvelle matière.

De même, le Conseil supérieur ne perçoit pas la différence entre « Droit comptable » et « Législation relative aux comptes annuels ».

Certes, le Conseil supérieur relève qu'il existe deux sources de droit en matière comptable au sens large :

- l'une portant sur la tenue de la comptabilité (reprise actuellement dans le Code de droit économique),
- l'autre portant sur l'établissement des comptes annuels (reprise actuellement dans le Code des sociétés et des associations).

Bien que ces deux matières font déjà l'objet d'une matière dans le projet d'arrêté royal soumis pour avis, le Conseil supérieur peut comprendre qu'il convienne d'avoir une matière spécifique qui comprendrait notamment la doctrine, comme par exemple les avis de la Commission des normes comptables.

Par contre, les distinctions « Comptabilité générale », « Comptes annuels », « Droit comptable » et « Législation relative aux comptes annuels » semblent peu claires, voire excessives. Le fait que ces matières fassent l'objet d'un « cluster » peut en partie alléger les exigences. Le Conseil supérieur s'interroge cependant sur la possibilité pour les établissements d'enseignement (en particulier universitaire) d'organiser autant de cours de comptabilité. Dans la négative, cela conduirait bon nombre de candidats à ne pas pouvoir bénéficier de dispenses dans ces matières.

34. Le Conseil supérieur relève, par ailleurs, que depuis la sixième réforme de l'Etat les droits d'enregistrement et de succession ont été régionalisés et que cette matière fait double emploi avec la matière ayant trait à la fiscalité régionale et locale. Le Conseil supérieur ne perçoit dès lors pas l'intérêt de scinder ces matières même si elles forment un « cluster ».

35. Enfin, le Conseil supérieur relève que, depuis 2013, le référentiel COSO associe « contrôle interne » et « gestion des risques » et suggère d'adapter le titre de la matière à la réalité des matières enseignées.

B. En ce qui concerne les candidats conseillers fiscaux certifiés

Candidat conseil(ler) fiscal (certifié)			
Situation actuelle		Proposition soumise pour avis	
N°	Intitulé de la matière	N°	Intitulé de la matière
3	Comptabilité générale		
7	Législation relative aux comptes annuels		
11	Principes généraux de droit fiscal	13	Principes généraux de droit fiscal
12	Impôt des personnes physiques	14	Impôt des personnes physiques
13	Impôt des sociétés	15	Impôt des sociétés
14	Taxe sur la valeur ajoutée	16	Taxe sur la valeur ajoutée
15	Principes de droit d'enregistrement et de succession	18	Principes de droit d'enregistrement et de succession
16	Principes de fiscalité régionale et locale	19	Principes de fiscalité régionale et locale
17	Principe de droit fiscal européen et international	20	Principe de droit fiscal européen et international
18	Procédure fiscale	17	Procédure fiscale
19	<i>Normes juridiques et professionnelles concernant le conseil fiscal et les autres missions légales du conseil fiscal⁽¹⁾</i>		
20	Droit des sociétés		
21	Principes de <i>droit commercial</i> et législation relative aux entreprises en difficulté		
22	Principes de droit civil		
23	Principes de droit du travail et de la sécurité sociale		
24	Principes d'économie d'entreprise, d'économie générale et d'économie financière		

36. Le Conseil supérieur constate, à la lecture de l'article 12, alinéa 2 du projet d'arrêté royal soumis pour avis, **un allègement drastique des exigences pour les candidats conseillers fiscaux**. En effet, sur les 16 matières exigées précédemment, 8 matières sont supprimées :

- Comptabilité générale ;
- Législation relative aux comptes annuels ;
- Normes juridiques et professionnelles concernant le conseil fiscal et les autres missions légales du conseil fiscal ;
- Droit des sociétés ;
- Principes de droit commercial et législation relative aux entreprises en difficulté ;
- Principes de droit civil ;
- Principes de droit du travail et de la sécurité sociale ;
- Principes d'économie d'entreprise, d'économie générale et d'économie financière.

⁽¹⁾ Le candidat peut également être dispensé de l'examen relatif à cette matière si celle-ci a été enseignée, dans la mesure requise, dans le cadre d'un cours général de « Déontologie des professions juridiques et économiques ».

Le Conseil supérieur est d'avis que l'orientation prise dans le projet d'arrêté royal soumis pour avis de limiter la connaissance théorique (avant d'entamer son stage) aux huit matières fiscales n'est pas acceptable. En effet, la lecture du projet d'arrêté royal soumis pour avis laisse à penser que les conseillers fiscaux ne font pas partie intégrante des professions économiques et ne distingueraient en rien les conseillers fiscaux membres de l'ICE des juristes mais sans les connaissances juridiques attendues de juristes. **Cela risquerait, de l'avis du Conseil supérieur, de signer l'arrêt d'une catégorie de professionnels aux compétences pointues mais ancrées dans le contexte dans lequel évoluent les sociétés.**

De l'avis du Conseil supérieur, il conviendrait, à tout le moins, de tester la connaissance théorique des candidats conseillers fiscaux sur les principes de déontologie auxquels ils sont soumis dès le début de leur stage. Par ailleurs, au vu du lien évident entre la comptabilité et la fiscalité mais également au principe par défaut de la primauté du droit comptable sur le droit fiscal, il importe de s'assurer d'une connaissance (même sommaire) en comptabilité (quitte à modifier le nombre d'ECTS attendus) pour cette qualité de stagiaire. Enfin, le Conseil supérieur reste perplexe face au manque de lien apparent au vu du projet d'arrêté royal soumis pour avis entre les compétences attendues d'un stagiaire conseiller fiscal et des matières comme le droit des sociétés ou le droit économique.

37. Le Conseil supérieur constate que le nombre d'ECTS nécessaire pour obtenir des dispenses en vue de l'examen d'admission ne connaît que peu d'adaptations par rapport à la situation actuellement d'application pour les candidats experts-comptables et candidats conseils fiscaux.

Tout au plus, les difficultés de compréhension énoncées ci-avant (sous **31.** et suivants) par le Conseil supérieur se reflètent-elles à nouveau dans le nombre d'ECTS associé aux matières, en particulier, les matières scindées ou les matières dont le champ est élargi sans que le nombre d'ECTS ne soit augmenté.

38. La présentation schématique reprise ci-après est basée, d'une part, sur les annexes 1 et 2 de 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 et, d'autre part, sur l'annexe 2 du projet d'arrêté royal soumis pour avis.

A. En ce qui concerne les candidats experts-comptables certifiés

Candidat expert-comptable (certifié)

Situation actuelle			Proposition soumise pour avis		
N°	Intitulé de la matière	ECTS	N°	Intitulé de la matière	ECTS
1	<i>Révision comptable</i>	5	8	<i>Contrôle externe</i>	5
2	Analyse et critique des comptes annuels	4	5	Analyse et critique des comptes annuels	4
3	Comptabilité générale	10	1	Comptabilité générale	9
			2	Comptes annuels	
4	Comptes consolidés	3	6	Comptes consolidés et législation relative aux comptes consolidés	3
5	Comptabilité analytique d'exploitation et <i>comptabilité</i> de gestion	6	10	Comptabilité analytique d'exploitation et <i>contrôle</i> de gestion	6
6	Contrôle interne	4	9	Contrôle interne	4
			3	Droit comptable	3
7	Législation relative aux comptes annuels et aux comptes consolidés	3	4	Législation relative aux comptes annuels	
			7	Principes de base de la législation européenne et des normes internationales en matière de comptabilité (IFRS)	3
8	Organisation des services comptables et administratifs des entreprises	3	12	Organisation des services comptables et administratifs des entreprises	3
9	Principes de mathématique et de statistique	4			
10	<i>Gestion financière des entreprises, y compris l'analyse, par les procédés de la technique comptable de la situation et du fonctionnement des entreprises au point de vue de leur crédit, de leur rendement et de leurs risques</i>	5	11	<i>Principes fondamentaux de gestion financière des entreprises</i>	5
11	Principes généraux de droit fiscal	3	13	Principes généraux de droit fiscal	3
12	Impôt des personnes physiques	6	14	Impôt des personnes physiques	6
13	Impôt des sociétés	6	15	Impôt des sociétés	6

14	Taxe sur la valeur ajoutée	5	16	Taxe sur la valeur ajoutée	5
15	Principes de droit d'enregistrement et de succession	3	18	Principes de droit d'enregistrement et de succession	3
16	Principes de fiscalité régionale et locale		19	Principes de fiscalité régionale et locale	
17	Principe de droit fiscal européen et international		20	Principe de droit fiscal européen et international	
18	Procédure fiscale	3	17	Procédure fiscale	3
19	<i>Normes juridiques et professionnelles concernant l'expertise comptable, le conseil fiscal et les autres missions légales de l'expert-comptable et du conseil fiscal</i>	3	21	<i>Principes de déontologie relatifs aux activités de l'expert-comptable et du conseil fiscal ainsi que les principes en matière de législation anti-blanchiment</i>	3
20	Droit des sociétés	4	22	Droit des sociétés et des associations	4
21	Principes de <i>droit commercial</i> et législation relative aux entreprises en difficulté	3	23	Principes de <i>droit de l'entreprise, de droit économique et de droit de l'insolvabilité</i>	3
22	Principes de droit civil	4	24	Principes de droit civil	4
23	Principes de droit du travail et de la sécurité sociale	3	25	Principes de droit du travail et de la sécurité sociale	3
24	Principes d'économie d'entreprise, d'économie générale et d'économie financière	4	26	Principes d'économie d'entreprise, d'économie générale et d'économie financière	4
25	<i>Système d'information et informatique</i>	5	27	<i>Systèmes informatiques et processus digitaux en rapport avec les activités de l'expert-comptable et du conseil fiscal</i>	5

B. En ce qui concerne les candidats conseillers fiscaux certifiés

Candidat conseil (Ier) fiscal (certifié)					
Situation actuelle			Proposition soumise pour avis		
N°	Intitulé de la matière	ECTS	N°	Intitulé de la matière	ECTS
3	Comptabilité générale	10			
7	Législation relative aux comptes annuels	3			
11	Principes généraux de droit fiscal	3	13	Principes généraux de droit fiscal	3
12	Impôt des personnes physiques	6	14	Impôt des personnes physiques	6
13	Impôt des sociétés	6	15	Impôt des sociétés	6
14	Taxe sur la valeur ajoutée	5	16	Taxe sur la valeur ajoutée	5
15	Principes de droit d'enregistrement et de succession	3	18	Principes de droit d'enregistrement et de succession	3
16	Principes de fiscalité régionale et locale		19	Principes de fiscalité régionale et locale	
17	Principe de droit fiscal européen et international		20	Principe de droit fiscal européen et international	
18	Procédure fiscale	3	17	Procédure fiscale	3
19	<i>Normes juridiques et professionnelles concernant le conseil fiscal et les autres missions légales du conseil fiscal</i>	3			
20	Droit des sociétés	4			
21	Principes de <i>droit commercial</i> et législation relative aux entreprises en difficulté	3			
22	Principes de droit civil	4			
23	Principes de droit du travail et de la sécurité sociale	3			
24	Principes d'économie d'entreprise, d'économie générale et d'économie financière	4			

39. Toujours en ce qui concerne l'examen d'admission, le Conseil supérieur relève que l'article 7 du projet d'arrêté royal soumis pour avis vise à dispenser « du stage et par conséquent de l'examen d'admission » certaines personnes.

Cette mesure est prise en exécution de l'article 14 de la loi du 17 mars 2019 libellé, comme suit :
« La commission de stage peut, sous les conditions fixées par le Roi, raccourcir le stage ou accorder une dispense de stage lorsque la personne peut démontrer une expérience pertinente de sept ans au moins dans l'exercice de la profession ».

Le Conseil supérieur perçoit clairement la base légale visant à décider de raccourcir le stage, voire à accorder une dispense totale de stage mais ne perçoit pas de base légale pour la dispense de l'examen d'admission.

40. En ce qui concerne l'organisation de l'examen d'admission, le Conseil supérieur relève que l'article 11 du projet d'arrêté royal soumis pour avis aborde la question d'une « épreuve informatisée » dont la fréquence est évoquée sous l'article 17 en précisant qu'il doit y avoir « au moins deux sessions d'examen par an » et que la Commission de stage fixe les dates de ces « sessions d'examen ».

Le Conseil supérieur s'interroge sur la portée de la lecture conjointe. Il en ressort, selon lui, d'une organisation de « sessions » communes à tous les candidats stagiaires à des dates fixées et rendues publiques suffisamment longtemps à l'avance pour que les récipiendaires puissent planifier d'y participer.

La pratique actuelle au sein de l'IEC permettant à chaque candidat stagiaire de présenter seul son épreuve devant un ordinateur (qui choisit aléatoirement les questions posées au stagiaire) ne semble pas répondre aux éléments contenus dans le projet d'arrêté royal soumis pour avis.

Si tel devait cependant être le souhait des ministres afin d'offrir une flexibilité aux candidats stagiaires, il conviendrait, de l'avis du Conseil supérieur, de prévoir dans le projet d'arrêté royal les garanties nécessaires donnant l'assurance voulue quant au caractère objectif des sélections de questions lors d'épreuves individuelles. En outre, il conviendrait de préciser clairement qu'il ne s'agit pas de « sessions » laissant à penser qu'il s'agit d'une épreuve commune à tous les récipiendaires à un moment donné dans le temps.

D.3. Le stagiaire et le maître de stage

41. Le Conseil supérieur constate que la lecture conjointe des mesures contenues à l'article 6, alinéa 2, à l'article 22, alinéas 2 et 3 et à l'article 22, alinéa 6 du projet d'arrêté royal soumis pour avis permet à chaque membre de l'ICE depuis au moins 5 ans d'être maître de stage et ce pour tout stagiaire que ce soit en vue d'obtenir le titre d'expert-comptable certifié ou de conseiller fiscal certifié.

Ceci correspond à ce qui ressort de l'exposé général, à savoir que [Ndlr : mise en évidence pour les besoins du présent avis] *« tout professionnel qui exerce la profession depuis au moins cinq ans après la réussite du stage, peut être maître de stage, y inclus les comptables et comptables fiscalistes. Lors*

de son stage, le stagiaire peut acquérir les compétences nécessaires par tout moyen à sa disposition qu'il juge approprié »²³.

De l'avis du Conseil supérieur, il conviendrait de prévoir une mesure transitoire visant à élargir la mesure reprise sous les alinéas 2 et 3 de l'article 22 du projet d'arrêté royal soumis pour avis permettant chaque membre de l'ICE depuis au moins 5 ans d'être maître de stage aux membres de l'ICE membre depuis au moins 5 ans de l'ICE, de l'IEC ou de l'IPCF.

Une telle mesure transitoire est prévue sous l'article 78 du projet d'arrêté royal soumis pour avis mais le membre de phrase « *lorsqu'une inscription au registre public en une autre qualité est également admise* » semble limiter les cas de figure sans offrir la clarté voulue quant aux cas visés.

42. Le Conseil supérieur relève qu'aucune disposition ne prévoit quel maître de stage est en charge de la responsabilité finale lorsqu'un stagiaire fait appel à plusieurs maîtres de stage.

Cela peut se justifier par le fait que les deux maîtres de stage ne sont pas forcément liés professionnellement.

Ceci risque cependant de poser problème au stagiaire, voire à un des maîtres de stage, lorsqu'un autre maître de stage ne remplit pas sa mission de maître de stage de manière adéquate.

Force est de constater que cette option conduira la Commission de stage à devoir jouer un rôle proactif à l'encontre d'un maître de stage ne remplissant pas correctement sa mission de maître de stage, sous peine de rendre la situation difficile pour le stagiaire.

43. La lecture conjointe des mesures contenues à l'article 6, alinéa 2, à l'article 22, alinéas 2 et 3 et à l'article 22, alinéa 6 du projet d'arrêté royal soumis pour avis plaide en faveur d'une extension des matières testées que ce soit dans le cadre de l'examen d'admission ou dans le cadre de l'examen d'aptitude des conseillers fiscaux qui seraient appelés à devenir maître de stage de candidat experts-comptables certifiés.

Le Conseil supérieur renvoie à ce propos au commentaire formulé ci-avant sous le point **34**.

44. En ce qui concerne les obligations du maître de stage, le Conseil supérieur s'interroge sur l'obligation reprise sous l'alinéa 3 de l'article 41 du projet d'arrêté royal soumis pour avis. En effet, est-il réellement attendu du maître de stage d'un stagiaire conseiller fiscal certifié qu'il s'assure que celui-ci « dispose au terme de la période de stage d'une expérience suffisante dans les différentes missions confiées par ou en vertu de la loi aux experts-comptables certifiés » ?

D.4. Epreuves intermédiaires durant le stage

45. L'article 15 de la loi du 17 mars 2019 précise que « la commission de stage peut organiser une épreuve intermédiaire ou plusieurs épreuves intermédiaires pendant le stage en vue d'évaluer la connaissance et la compétence acquise pour la profession ».

²³ La Chambre, *Op. cit.*, 3522/001, page 10.

Les articles 38 et 39 du projet d'arrêté royal soumis pour avis traitent des épreuves intermédiaires organisées durant le stage.

46. La portée des épreuves intermédiaires pour le stagiaire expert-comptable certifié est décrite comme portant « *sur un ou plusieurs cas pratiques relatifs aux matières liées à l'expertise comptable[,] aux matières fiscales et au droit des sociétés et des associations visées à l'annexe 1* », alors que celles organisées pour le stagiaire conseiller fiscal porte « *sur un ou plusieurs cas pratiques relatifs aux matières fiscales visées à l'annexe 1* ».

Le Conseil supérieur n'arrive pas à cerner si ces épreuves intermédiaires sont (ou non) bloquantes. En effet, d'une part, ces épreuves intermédiaires semblent obligatoires à la lecture de l'article 38 et, d'autre part, ces épreuves intermédiaires donnent lieu à dispense « pour cette matière » à la partie écrite de l'examen d'aptitude à la lecture de l'article 39, alinéa 1^{er}. L'alinéa 2 de l'article 39 précise que « si le stagiaire échoue aux épreuves intermédiaires, la période de stage continue » et que la Commission de stage peut proposer une « réorientation des travaux de stage ».

De la lecture de ces différentes mesures, le Conseil supérieur s'oriente vers des épreuves non bloquantes mais ne cerne pas ce qu'il convient d'entendre par une « réorientation des travaux de stage » proposée par la Commission de stage.

47. Le Conseil supérieur s'interroge par ailleurs sur le nombre d'épreuves intermédiaires organisées par la Commission de stage et sur le nombre de fois auquel un stagiaire peut participer à une épreuve intermédiaire.

48. Enfin, en ce qui concerne la portée des épreuves intermédiaires pour le stagiaire conseiller fiscal, le Conseil supérieur renvoie au commentaire formulé sous le point **34.** du présent avis.

D.5. Examen d'aptitude

49. Les articles 53 et suivants traitent de différents cas de figure de personnes présentant l'examen d'aptitude :

- les stagiaires ;
- les « comptables agréés » (désormais dénommés « experts-comptables ») qui souhaitent obtenir le titre d'« expert-comptable certifié » ;
- les « comptables-fiscalistes agréés » (désormais dénommés « expert-comptable fiscaliste ») qui souhaitent obtenir le titre d'« expert-comptable certifié » ou de « conseiller fiscal certifié » ;
- les personnes ayant bénéficié d'une réduction ou d'une dispense de stage accordée par la Commission de stage en raison d'une expérience pertinente de sept ans au moins dans l'exercice de la profession ;
- les conseillers fiscaux certifiés souhaitant porter le titre d'expert-comptable certifié.

50. De l'avis du Conseil supérieur, il convient de s'interroger sur la portée de l'examen d'aptitude en faisant une distinction entre les personnes qui ont effectué un stage (même raccourci) sous la direction d'un (ou de plusieurs) maître(s) de stage et les autres qui n'ont pas de maître de stage.

Tel est le cas :

- des « comptables agréés » (désormais dénommés « experts-comptables ») qui souhaitent obtenir le titre d'« expert-comptable certifié »²⁴ ;
- des « comptables-fiscalistes agréés » (désormais dénommés « expert-comptable fiscaliste ») qui souhaitent obtenir le titre d'« expert-comptable certifié » ou de « conseiller fiscal certifié »²⁵ ;
- des personnes ayant bénéficié d'une dispense de stage accordée par la Commission de stage en raison d'une expérience pertinente de sept ans au moins dans l'exercice de la profession ;
- des conseillers fiscaux certifiés souhaitant porter le titre d'expert-comptable certifié mais également
- des stagiaires comptables(-fiscalistes) agréés au moment de l'entrée en vigueur de la loi (article 80 du projet d'arrêté royal soumis pour avis).

De l'avis du Conseil supérieur, l'examen d'aptitude doit tenir compte de ces cas particuliers dans la mesure où il est impossible (sous peine d'enfreindre la loi) à ces candidats à l'examen d'aptitude d'avoir une expérience pratique en la matière. **Seule une connaissance théorique approfondie peut, de l'avis du Conseil supérieur, faire l'objet d'un questionnement que ce soit dans la partie écrite ou dans la partie orale de l'épreuve d'aptitude.**

Le Conseil supérieur a bien relevé une différence éventuelle dans le projet d'arrêté royal soumis pour avis quant à l'organisation des examens d'aptitude pour les personnes autres que les stagiaires mais n'a pas identifié d'éléments dans le projet d'arrêté royal soumis pour avis nuanciant la portée de l'examen d'aptitude dans ces cas particuliers.

51. Le Conseil supérieur se pose encore la question de savoir s'il s'agit, pour la partie orale de l'examen d'aptitude, des mêmes jurys d'examen ou s'il s'agit de jurys d'examen *ad hoc*. En effet, aucune précision n'est fournie en la matière dans le projet d'arrêté royal soumis pour avis.

D.6. Dispositions finales

52. Le Conseil supérieur constate que l'article 77 du projet d'arrêté royal soumis pour avis propose d'abroger deux arrêtés royaux, l'un du 8 avril 2003, l'autre du 10 octobre 2014. Ces deux arrêtés royaux concernent l'accès à la profession des experts-comptables et des conseils fiscaux.

Le Conseil supérieur relève que deux autres arrêtés royaux ne font pas l'objet d'une abrogation, pour ce qui concerne l'accès à la profession des comptables agréés et des comptables-fiscalistes agréés, à savoir :

- l'arrêté royal du 10 avril 2015 portant approbation du règlement de stage de l'Institut professionnel des comptables et fiscalistes agréés, publié au *Moniteur belge* du 19 mai 2015 et
- 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 », publié au *Moniteur belge* du 23 novembre 2015.

²⁴ En effet, il ressort de l'article 21 de la loi du 17 mars 2019 que ces personnes sont soumises à un examen d'aptitude portant notamment sur les « missions spéciales du droit des sociétés et des associations ».

²⁵ En effet, il ressort de l'article 22 de la loi du 17 mars 2019 que ces personnes sont soumises à un examen d'aptitude portant notamment sur les « missions spéciales du droit des sociétés et des associations ».

Le Conseil supérieur attire l'attention du Ministre sur le fait que les stagiaires ayant débuté leur stage dans le régime applicable avant l'entrée en vigueur de la loi du 17 mars 2019 (non encore entrée en vigueur à ce jour) poursuivront (en tout ou en partie) leur stage selon l'ancien régime.

En effet, conformément aux dispositions transitoires contenues dans l'article 124 de la loi du 17 mars 2019 susmentionnée, on relèvera que :

- *en ce qui concerne les stagiaires comptables(-fiscalistes) agréés*, le paragraphe 2 précise que les anciennes règles sont de vigueur jusqu'à la fin de leur stage (en ce compris l'examen d'aptitude) et
- *en ce qui concerne les stagiaires experts-comptables et les stagiaires conseils fiscaux*, le paragraphe 1^{er} précise que l'examen d'aptitude se déroulera conformément aux nouvelles règles (contenues dans le projet d'arrêté royal soumis pour avis) mais n'inclut pas le déroulement du stage (qui se déroulera suivant les règles en vigueur au moment du début du stage, à savoir l'arrêté royal du 8 avril 2003).

De l'avis du Conseil supérieur, il conviendrait d'harmoniser l'approche, indépendamment des titres auxquels ils donneront droit et d'abroger, soit ces trois arrêtés royaux dès à présent (sauf pour les stagiaires en cours) ou d'attendre d'abroger les 3 arrêtés royaux que tous les stagiaires actuels aient terminé le processus complet en cours actuellement.

Par contre, 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., publié au *Moniteur belge* du 20 novembre 2014 (3^{ième} édition) doit faire l'objet d'une abrogation, en tout état de cause, une fois l'entrée en vigueur de la loi du 17 mars 2019 et l'entrée en vigueur du présent projet d'arrêté royal soumis pour avis, comme le prévoit l'article 77 dudit projet d'arrêté royal.