

Numéro du rôle : 4148
Arrêt n° 159/2007 du 19 décembre 2007

A R R E T

En cause : la question préjudicielle concernant la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales, posée par le Conseil d'Etat.

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents M. Bossuyt et M. Melchior, et des juges L. Lavrysen, A. Alen, J.-P. Moerman, E. Derycke et J. Spreutels, assistée du greffier P.-Y. Dutilleux, présidée par le président M. Bossuyt,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

*

* * *

I. *Objet de la question préjudicielle et procédure*

Par arrêt n° 167.199 du 29 janvier 2007 en cause de Karel Anthonissen contre l'Institut des experts-comptables et des conseils fiscaux, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour le 19 février 2007, le Conseil d'Etat a posé la question préjudicielle suivante :

« La loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales viole-t-elle les articles 10 et 11 de la Constitution en tant que cette loi, dans son ensemble ou en particulier en ses articles 3, 4, 5, 19, 28, 31, 38 et 39, est interprétée en ce sens qu'un agent du SPF Finances, en particulier un agent chargé du contrôle ou de la taxation, ne peut se voir conférer simultanément la qualité de conseil fiscal, même s'il remplit les conditions de l'article 19 de cette loi, et qu'un tel agent est également exclu de l'application du régime transitoire de l'article 60, §§ 1er et 3, de cette loi, même s'il en remplit les conditions, alors qu'une autre personne, qui n'est pas fonctionnaire ou qui n'est pas agent du SPF Finances, peut, dans de telles circonstances, se voir conférer la qualité de conseil fiscal ? ».

Des mémoires ont été introduits par :

- l'Institut des experts-comptables et des conseils fiscaux, dont le siège est établi à 1050 Bruxelles, rue de Livourne 41;
- le Conseil des ministres.

A l'audience publique du 20 novembre 2007 :

- ont comparu :
 - . Me P. Callebaut *loco* Me M. Lebbe, avocats au barreau de Bruxelles, pour l'Institut des experts-comptables et des conseils fiscaux;
 - . Me M. Martens, avocat au barreau de Bruxelles, pour le Conseil des ministres;
- les juges-rapporteurs A. Alen et J. Spreutels ont fait rapport;
- les avocats précités ont été entendus;
- l'affaire a été mise en délibéré.

Les dispositions de la loi spéciale du 6 janvier 1989 relatives à la procédure et à l'emploi des langues ont été appliquées.

II. *Les faits et la procédure antérieure*

Karel Anthonissen est fonctionnaire au SPF Finances et expert-comptable au sens de l'article 5 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales. Dans le cadre du régime transitoire prévu par l'article 60, § 1er, de cette loi, celui-ci demande le 24 septembre 1999 à l'Institut des experts-comptables et des conseils fiscaux de l'agréer comme conseil fiscal. Le 6 mai 2002, le Conseil de l'Institut précité rejette cette demande au motif que la qualité de fonctionnaire est incompatible avec celle de conseil fiscal.

La décision du Conseil est confirmée le 11 septembre 2002 par la chambre néerlandophone de la commission d'appel. C'est contre cette dernière décision que Karel Anthonissen introduit un recours en annulation auprès du Conseil d'Etat. Dans le cadre de cette procédure, cette juridiction pose la question préjudicielle reproduite ci-dessus.

III. *En droit*

- A -

Position du Conseil des ministres

A.1.1. Le Conseil des ministres rappelle que la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales (ci-après la loi du 22 avril 1999) vise à une meilleure protection des contribuables. Le législateur a voulu mettre fin aux pratiques par lesquelles les contribuables sont victimes de conseils fiscaux incompétents. A cette fin, la loi crée les titres professionnels protégés de conseil fiscal et de comptable-fiscaliste agréé, outre les titres déjà protégés d'expert-comptable et de « comptable agréé IPC ». En revanche, la mise en place d'un monopole pour les conseils fiscaux n'a pas semblé opportune au législateur.

A.1.2. Le Conseil des ministres observe que la loi du 22 avril 1999 ne mentionne pas expressément qu'un fonctionnaire du SPF Finances ne peut acquérir la qualité ou le titre de conseil fiscal. Conformément à l'article 19 de cette loi, ce titre est attribué à une personne physique qui en fait la demande et qui satisfait aux conditions inscrites dans cette disposition. Ce même article dispose toutefois qu'il ne peut être conféré à la même personne la qualité de réviseur d'entreprises et celle de conseil fiscal.

A.1.3. Selon le Conseil des ministres, la circonstance que la loi ne parle pas explicitement d'une incompatibilité n'empêche pas qu'une incompatibilité puisse être déduite de l'objectif de cette loi. Ainsi la Cour considère-t-elle dans l'arrêt n° 5/2001 du 25 janvier 2001 qu'il convient de déduire de l'économie générale de la loi du 22 avril 1999 que la qualité de conseil fiscal implique la perte de l'agrément comme comptable ou comme comptable-fiscaliste. La différence de traitement qui en découle par rapport aux experts-comptables - qui peuvent quant à eux être simultanément expert-comptable et conseil fiscal - n'a pas été jugée contraire au principe d'égalité.

A.1.4. Selon le Conseil des ministres, il existe une différence objective entre, d'une part, un fonctionnaire du SPF Finances chargé de la taxation et du contrôle et, d'autre part, une personne qui n'est pas fonctionnaire au SPF Finances. Un fonctionnaire du SPF Finances, directeur à l'Inspection spéciale des impôts (ISI) ne peut, en effet, faire montre de l'indépendance structurelle requise pour pouvoir revendiquer un agrément comme conseil fiscal. Par conséquent, il existe une incompatibilité entre la qualité de fonctionnaire du SPF Finances, directeur à l'ISI, et celle de conseil fiscal.

Cette partie se réfère à l'arrêt de renvoi, selon lequel l'indépendance du conseil fiscal par rapport à l'autorité taxatrice est essentielle afin de mieux protéger les contribuables en général et d'améliorer leurs relations avec les autorités taxatrices en particulier. Cette protection qui est visée exige plus que la garantie d'une certaine compétence professionnelle dans le chef du conseil fiscal ou la rationalisation de la représentation des contribuables devant l'administration fiscale.

A.1.5. Le Conseil des ministres estime que la différence de traitement entre les catégories de personnes précitées repose aussi sur le devoir de discrétion propre à la qualité de conseil fiscal (article 32 de l'arrêté royal du 1er mars 1998 fixant le règlement de déontologie des experts-comptables, qui, conformément à l'article 55, § 1er, alinéa 2, de la loi du 22 avril 1999, est également applicable aux conseils fiscaux). Ce devoir de discrétion implique une obligation de secret de l'information confidentielle. Un fonctionnaire du SPF Finances, chargé du contrôle et de la taxation, et, en outre, agréé comme conseil fiscal, ne serait dès lors pas autorisé à transmettre à l'administration fiscale les données fiscales confidentielles dont il a pris connaissance en sa qualité de conseil fiscal.

La rétention de données confidentielles par un fonctionnaire qui est également conseil fiscal impliquerait cependant, pour satisfaire à l'obligation de secret précitée qui incombe aux conseils fiscaux, que le fonctionnaire concerné méconnaisse sa déontologie. Conformément aux articles 7 et 10 de l'arrêté royal du 2 octobre 1937 portant le statut des agents de l'Etat, les agents rempliraient leurs fonctions avec loyauté, conscience et intégrité sous l'autorité de leurs supérieurs hiérarchiques. Par conséquent, un fonctionnaire de l'administration fiscale est tenu d'informer l'administration de tous faits pouvant avoir un effet favorable sur les intérêts du Trésor.

Il découle de la confrontation de ces intérêts que la différence de traitement est justifiée. Cette conclusion est encore renforcée par le fait que les fonctionnaires du SPF Finances peuvent, dans certains cas, être mis à la disposition du procureur du Roi ou de l'auditeur du travail, dans le but de les assister dans le cadre de l'accomplissement de leurs devoirs.

A.1.6. La thèse selon laquelle la possibilité de conflits d'intérêts aurait uniquement pour effet que l'intéressé ne peut accomplir certaines tâches (par exemple représenter un contribuable devant le fisc) ne convainc pas le Conseil des ministres. Il en va de même de l'argument selon lequel la définition des fonctions à l'article 38 de la loi du 22 avril 1999 ne serait pas cumulative mais alternative, et que le régime transitoire porterait uniquement sur des aptitudes. Le régime transitoire, prévu par l'arrêté royal du 4 mai 1999 « relatif à l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux », adopté sur la base de l'article 60, § 1er, de la loi du 22 avril 1999, ne contient, en effet, qu'une dérogation aux conditions visées à l'article 19, 3°, 4° et 5°, de cette loi.

A.1.7. Selon le Conseil des ministres, il convient dès lors de répondre par la négative à la question préjudicielle.

Position de l'Institut des experts-comptables et des conseils fiscaux

A.2.1. L'Institut des experts-comptables et des conseils fiscaux (ci-après l'Institut) observe que l'arrêt de renvoi interprète la loi du 22 avril 1999 en ce sens qu'un fonctionnaire du SPF Finances, et avant tout un fonctionnaire chargé du contrôle ou de la taxation, ne peut recevoir le titre professionnel de conseil fiscal, même s'il satisfait aux conditions émises par l'article 19 de cette loi ou aux conditions moins strictes du régime transitoire de l'article 60, §§ 1er et 3, de cette loi.

Il découle de l'interprétation précitée qu'une différence de traitement est établie entre, d'une part, un fonctionnaire du SPF Finances et, d'autre part, une personne qui n'est pas fonctionnaire au SPF Finances. Cette différence repose sur un critère objectif, à savoir le fait d'avoir ou non la qualité de fonctionnaire au SPF Finances.

A.2.2. L'Institut ajoute que cette différence de traitement est raisonnablement justifiée. La réglementation en cause vise à mieux protéger le titre professionnel de conseil fiscal, afin d'offrir une meilleure protection au contribuable, en particulier en organisant mieux les relations entre le contribuable et l'autorité taxatrice. L'Institut observe que l'Etat, en tant qu'autorité taxatrice, agit par ou à travers les fonctionnaires du SPF Finances. Le contribuable est quant à lui assisté par le conseil fiscal. Ce dernier est responsable du bon déroulement des relations entre le contribuable et l'autorité taxatrice, notamment en donnant des conseils en matière fiscale, en aidant le contribuable à accomplir ses obligations fiscales et en le représentant. Le conseil fiscal intervient ainsi dans les rapports entre le contribuable et l'administration fiscale, et ce en se rangeant du côté du contribuable.

A.2.3. En outre, selon l'Institut, le contribuable et l'autorité taxatrice défendent des intérêts contradictoires. Le conseil fiscal doit conseiller le contribuable, l'assister et le représenter. Un fonctionnaire est quant à lui tenu de remplir ses fonctions avec loyauté, conscience et intégrité sous l'autorité de ses supérieurs hiérarchiques (article 7 de l'arrêté royal du 2 octobre 1937). Une seule et même personne ne peut simultanément défendre les intérêts du contribuable et de l'administration fiscale.

A.2.4. L'Institut ajoute que les conseils fiscaux sont soumis à un devoir de discrétion (article 32 de l'arrêté royal du 1er mars 1998, lu en combinaison avec l'article 55, § 1er, alinéa 2, de la loi du 22 avril 1999). Ainsi le conseil fiscal est-il tenu de garder le secret des données confidentielles. Il découle de l'obligation reposant sur un fonctionnaire de l'administration fiscale de remplir ses fonctions avec loyauté, conscience et intégrité sous l'autorité de ses supérieurs hiérarchiques qu'il doit communiquer à l'administration toutes les données qui pourraient avoir une incidence favorable sur les intérêts du Trésor. Il est pour cette raison exclu qu'une même personne doive respecter simultanément les règles déontologiques applicables aux conseils fiscaux et celles applicables aux fonctionnaires.

A.2.5. Enfin, l'Institut souligne que la loi du 22 avril 1999 protège le titre professionnel de conseil fiscal sans mettre en place un monopole pour ce groupe professionnel. Les dispositions en cause n'empêchent pas qu'un fonctionnaire du SPF Finances pose certains actes relevant des tâches du conseil fiscal, comme donner des conseils en matière fiscale et assister un contribuable dans l'accomplissement de ses obligations fiscales.

A.2.6. L'Institut conclut que la question préjudicielle appelle une réponse négative.

- B -

B.1. La Cour est invitée à statuer sur la compatibilité avec les articles 10 et 11 de la Constitution de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales, dans son ensemble ou en ses articles 3, 4, 5, 19, 28, 31, 38 et 39, interprétée en ce sens qu'un agent du Service public fédéral Finances (ci-après : SPF Finances) ne peut se voir conférer la qualité de conseil fiscal, même s'il remplit les conditions fixées à l'article 19 de cette loi ou les conditions d'accès déterminées par le Roi sur la base de l'article 60, § 1er, de cette loi.

B.2. De la loi du 22 avril 1999, telle qu'elle est interprétée par la juridiction *a quo*, découle une différence de traitement entre, d'une part, un agent du SPF Finances, qui ne peut se voir conférer la qualité de conseil fiscal, et, d'autre part, une personne qui n'est pas agent du SPF Finances, qui, pour autant qu'elle remplisse les conditions fixées à l'article 19 de cette loi ou les conditions d'accès fixées par le Roi sur la base de l'article 60, § 1er, de cette loi, peut se voir conférer cette qualité.

B.3. Selon les travaux préparatoires, la loi du 22 avril 1999 se propose « d'une part, de réglementer l'exercice de la profession fiscale et, d'autre part, de stimuler le rapprochement des différentes structures au sein desquelles sont organisées les professions économiques » (*Doc. parl.*, Chambre, 1998-1999, n° 1923/1, p. 1). De façon plus générale, en protégeant les titres professionnels, le législateur entend garantir un service de qualité à ceux qui font appel aux professionnels concernés. Pour ce qui concerne en particulier les conseils fiscaux :

« la réglementation de la profession fiscale mènera, tant au plan qualitatif qu'au plan déontologique, à une meilleure protection du contribuable et, en particulier, à un meilleur déroulement de ses relations avec les administrations fiscales. Par le passé, il est arrivé que des contribuables de bonne foi soient victimes du travail d'amateur de certains conseils fiscaux incompetents » (*ibid.*, p. 2).

En vue de cette meilleure protection, la loi en cause crée entre autres le titre professionnel protégé de conseil fiscal.

B.4.1. Selon les termes de l'article 38 de la loi du 22 avril 1999, les activités de conseil fiscal consistent à donner des avis se rapportant à toutes matières fiscales, à assister les contribuables dans l'accomplissement de leurs obligations fiscales et à les représenter. Dans l'exercice de leur profession, les conseils fiscaux doivent respecter des « standards élevés de qualité » et des « règles déontologiques exigeantes » (*Doc. parl.*, Chambre, 1998-1999, n° 1923/1, p. 14).

B.4.2. La meilleure protection du contribuable souhaitée par le législateur exige que le conseil fiscal puisse s'acquitter des missions qui lui sont confiées dans une position d'indépendance à l'égard de l'autorité taxatrice.

B.4.3. En ce qui concerne les conseils fiscaux externes, l'article 28, § 2, 2°, 3° et 4°, de la loi du 22 avril 1999 dispose que le Conseil de l'Institut des experts-comptables et des conseils fiscaux veille à ce que ces derniers s'acquittent avec la diligence requise et en toute indépendance des missions qui leur sont confiées, n'acceptent pas de missions dans des conditions susceptibles de mettre en cause l'objectivité de leur exercice et n'exercent pas d'activités incompatibles avec l'indépendance de leur fonction. L'article 31, 2°, de cette loi

dispose que les conseils fiscaux externes ne peuvent exercer des activités incompatibles avec la dignité ou avec l'indépendance de leur fonction.

B.4.4. On peut raisonnablement considérer qu'un agent du SPF Finances ne peut offrir l'indépendance dont doit faire preuve un conseil fiscal, puisque les intérêts du contribuable que le conseil fiscal assiste et représente et ceux du SPF Finances ne sont pas nécessairement convergents.

B.5. En outre, le devoir de discrétion professionnelle qui incombe aux conseils fiscaux comprend le secret de données qui lui ont été confiées explicitement ou implicitement en sa qualité de conseil fiscal et de faits à caractère confidentiel qu'il a constatés lui-même dans l'exercice de sa profession (article 32 de l'arrêté royal du 1er mars 1998 fixant le règlement de déontologie des experts-comptables, lu en combinaison avec les articles 7 et 55, § 1er, alinéa 2, de la loi du 22 avril 1999).

Un agent du SPF Finances qui aurait également la qualité de conseil fiscal ne pourrait respecter le devoir de discrétion précité sans faillir aux obligations auxquelles il est soumis en tant que fonctionnaire. En effet, les agents du SPF Finances doivent remplir leur fonction avec loyauté, conscience et intégrité, sous l'autorité de leurs supérieurs hiérarchiques (article 7 de l'arrêté royal du 2 octobre 1937 portant le statut des agents de l'Etat). Ceci implique qu'un agent du SPF Finances doit communiquer à l'administration toutes les données qui pourraient bénéficier au Trésor.

B.6. Il résulte de ce qui précède que les dispositions en cause, dans l'interprétation que leur donne la juridiction *a quo*, sont raisonnablement justifiées.

B.7. La question préjudicielle appelle une réponse négative.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

La loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales, interprétée en ce sens qu'un agent du Service public fédéral Finances ne peut se voir conférer la qualité de conseil fiscal, ne viole pas les articles 10 et 11 de la Constitution.

Ainsi prononcé en langue néerlandaise et en langue française, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989, à l'audience publique du 19 décembre 2007.

Le greffier,

Le président,

P.-Y. Dutilleux

M. Bossuyt