

Numéro du rôle : 4871
Arrêt n° 143/2010 du 16 décembre 2010

A R R E T

En cause : la question préjudicielle concernant l'article 19, alinéas 2 et 3, de 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 R. Henneuse, des juges L. Lavrysen, A. Alen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke, J. Spreutels et T. Merckx-Van Goey, et, conformément à l'article 60*bis* de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, du président émérite M. Melchior, 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° 200.571 du 8 février 2010 en cause de Stefaan Torfs contre l'Institut des experts-comptables et des conseils fiscaux, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour le 16 février 2010, le Conseil d'État a posé la question préjudicielle suivante :

« L'article 19, alinéas 3 et 4, de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales viole-t-il les articles 10 et 11 de la Constitution en ce qu'il ressort d'une lecture combinée des alinéas 3 et 4 qu'une personne qui est inscrite en tant qu'expert-comptable auprès de l'Institut des experts-comptables et des conseils fiscaux tout en ayant simultanément la qualité de réviseur d'entreprises ne peut se voir conférer la qualité de conseil fiscal, alors qu'une personne qui est inscrite en tant qu'expert-comptable auprès de l'Institut des experts-comptables et des conseils fiscaux sans avoir simultanément la qualité de réviseur d'entreprises peut effectivement se voir conférer la qualité de conseil fiscal, nonobstant le fait qu'en principe, tant l'expert-comptable – réviseur d'entreprises que l'expert-comptable peuvent exercer la fonction de conseil fiscal, pour autant, du moins, qu'ils tiennent compte de la restriction en matière de représentation de contribuables, telle qu'elle est définie dans les articles 19, alinéa 4, et 34, 5°, de la loi du 22 avril 1999 ? ».

Des mémoires ont été introduits par :

- Stefaan Torfs, demeurant à 2970 Schilde, Kortvoortbaan 4;
- 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.

Stefaan Torfs a également introduit un mémoire en réponse.

A l'audience publique du 26 octobre 2010 :

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

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

II. *Les faits et la procédure antérieure*

Stefaan Torfs est tant expert-comptable que réviseur d'entreprises. Dans le cadre du régime transitoire prévu par l'article 60, § 1er, de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales, il demande le 20 décembre 2000 à l'Institut des experts-comptables et des conseils fiscaux (ci-après : IEC) de l'inscrire sur la liste des conseils fiscaux externes. Le 19 février 2002, la commission d'agrégation de l'Institut rend un avis négatif parce que la qualité de réviseur d'entreprises est incompatible avec la fonction de conseil fiscal.

Stefaan Torfs introduit un recours contre cette décision, le 23 avril 2002, devant la commission d'appel de l'IEC. Le 11 septembre 2002, la chambre néerlandophone de l'IEC rejette l'appel.

Stefaan Torfs demande au Conseil d'Etat l'annulation de cette décision. Dans le cadre de cette procédure, la juridiction *a quo* pose la question préjudicielle précitée.

III. *En droit*

- A -

Quant à la recevabilité

A.1.1. Le Conseil des ministres fait valoir que ce n'est pas l'article 19, alinéas 3 et 4, de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales, mais l'article 19, alinéa 6, de la même loi qui interdit le cumul des qualités de réviseur d'entreprises et de conseil fiscal. Selon le Conseil des ministres, la question préjudicielle doit être déclarée irrecevable dès lors qu'elle vise d'autres dispositions de la loi.

A.1.2. Dans son mémoire en réponse, Stefaan Torfs conteste la position du Conseil des ministres selon laquelle la question préjudicielle vise les mauvaises dispositions législatives. Selon lui, c'est effectivement l'article 19, alinéa 3, de la loi du 22 avril 1999 qui dispose qu'une même personne ne peut avoir les qualités de réviseur d'entreprises et de conseil fiscal.

Quant au fond

A.2.1. Stefaan Torfs soutient que, dans la pratique, un expert-comptable/réviseur d'entreprises pourrait aussi bien exercer les activités de conseil fiscal qu'un expert-comptable qui n'est pas réviseur d'entreprises. Selon lui, la déontologie ne peut pas justifier la différence de traitement. Il renvoie à l'article 19, alinéa 4, deuxième phrase, de la loi du 22 avril 1999 qui interdit aux personnes ayant la qualité de réviseur d'entreprises d'exercer des activités déterminées pour les entreprises auprès desquelles elles accomplissent des missions de révisorat. Il estime que si un réviseur d'entreprises respecte cette disposition d'interdiction, il n'y a pas de raison de le priver de la qualité de conseil fiscal. Selon lui, cette disposition garantit suffisamment l'indépendance des réviseurs d'entreprises.

A.2.2. Stefaan Torfs déclare que l'article 19, alinéa 3, en cause, de la loi du 22 avril 1999 est également contraire au principe d'égalité et de non-discrimination dans la mesure où un expert-comptable qui n'est pas réviseur d'entreprises peut s'adresser à la clientèle et s'en faire connaître en tant que conseil fiscal tandis qu'un expert-comptable/réviseur d'entreprises qui dispose des mêmes connaissances fiscales ne pourrait pas se faire connaître comme conseil fiscal.

A.2.3. Il renvoie enfin à l'exposé des motifs du projet de loi contenant les dispositions en cause et à l'avis du Conseil d'Etat, faisant observer que l'interdiction du cumul réviseur d'entreprises/conseil fiscal vise seulement les réviseurs d'entreprises et non les experts-comptables/réviseurs d'entreprises. Il en déduit qu'il est implicitement confirmé que le principe d'égalité et de non-discrimination est violé.

A.3.1.1. Selon l'Institut des experts-comptables et des conseils fiscaux (ci-après : IEC), il ressort des travaux préparatoires des dispositions en cause que les réviseurs d'entreprises ne peuvent pas avoir la qualité de conseil fiscal, en raison de règles déontologiques. L'IEC soutient que ces règles déontologiques ne s'appliquent pas seulement à un réviseur d'entreprises mais également à un expert-comptable/réviseur d'entreprises, parce que celui-ci est également membre de l'Institut des réviseurs d'entreprises (ci-après : IRE) et qu'il relève ainsi de la déontologie des réviseurs d'entreprises.

A.3.1.2. L'IEC constate qu'un réviseur d'entreprises est chargé de missions de contrôle et qu'il doit par conséquent (pouvoir) travailler en toute indépendance. Selon cette partie, l'exigence d'indépendance n'empêche pas le réviseur d'entreprises d'exercer les tâches d'expert-comptable et même de porter le titre d'expert-comptable, pour autant qu'il n'exerce pas les activités visées à l'article 38, 3°, de la loi précitée pour des entreprises auprès desquelles il accomplit des missions de révisiorat.

A.3.1.3. L'IEC reconnaît qu'un réviseur d'entreprises peut aussi exercer la fonction de conseil fiscal pour autant que son indépendance ne soit pas compromise. Selon l'IEC, un réviseur d'entreprises a toujours pu le faire, même après l'entrée en vigueur des dispositions en cause.

A.3.1.4. L'IEC observe que le législateur a cependant estimé qu'un réviseur d'entreprises ne peut pas porter le titre de conseil fiscal, parce que celui qui porte le titre de conseil fiscal exerce une fonction qui suppose un lien de dépendance entre le conseil fiscal et ses clients, à savoir les contribuables. L'IEC soutient que le conseil fiscal a effectivement pour tâche de fournir des conseils au contribuable, de l'assister dans l'accomplissement de ses obligations fiscales et de le représenter devant les autorités fiscales, de sorte qu'il agit en vue de protéger les intérêts du contribuable dans sa relation avec les autorités fiscales et qu'il n'agit pas de manière indépendante par rapport au contribuable. L'IEC conclut que le titre de conseil fiscal protégé par la loi, dont la profession est par définition partielle, ne peut être conféré au réviseur d'entreprises, dont la caractéristique essentielle est l'indépendance. Selon l'IEC, un réviseur d'entreprises peut seulement exercer la fonction de conseil fiscal de manière accessoire.

A.3.2.1. Stefaan Torfs répond que les arguments invoqués par l'IEC sont valables lorsqu'un réviseur d'entreprises n'a pas d'autres missions que l'exécution de missions de contrôle. Toutefois, il estime que la situation est différente lorsqu'un réviseur d'entreprises est également expert-comptable et qu'il développe auprès de sa clientèle des activités d'expert-comptable.

A.3.2.2. Stefaan Torfs reconnaît que lorsqu'un réviseur d'entreprises développe des activités fiscales auprès de sa clientèle, ceci peut porter atteinte à son indépendance et à son objectivité intellectuelle. Selon lui, ce problème ne se pose toutefois pas lorsqu'un expert-comptable sert sa clientèle. Il souligne qu'un expert-comptable/réviseur d'entreprises n'est pas seulement soumis à la déontologie de l'IRE mais également aux règles déontologiques et disciplinaires de l'IEC. Il conclut qu'il existe par conséquent des motifs objectifs pour autoriser un expert-comptable/réviseur d'entreprises à porter le titre de conseil fiscal.

A.4.1.1. Selon le Conseil des ministres, la situation des réviseurs d'entreprises et celle des conseils fiscaux n'est pas comparable, étant donné que les réviseurs d'entreprises sont soumis aux règles déontologiques et disciplinaires de l'IRE et les conseils fiscaux à celles de l'IEC. Il renvoie à l'article 3 de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des réviseurs d'entreprises et organisant la supervision publique de la profession de réviseur d'entreprises, qui dispose que la fonction de réviseur d'entreprises consiste, à titre principal, à exécuter toutes les missions dont l'accomplissement est réservé par la loi ou en vertu de celle-ci aux réviseurs d'entreprises et d'une façon générale, toutes les missions de révision d'états comptables d'entreprises, effectuées en exécution de la loi ou en vertu de celle-ci. Il en conclut que les réviseurs d'entreprises, contrairement aux conseils fiscaux, ont l'obligation légale de se consacrer principalement aux missions de révisiorat prévues par la loi.

A.4.1.2. Le Conseil des ministres souligne ensuite que les règles déontologiques des réviseurs d'entreprises doivent garantir leur indépendance et leur impartialité. Il fait référence à l'article 6 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises, qui dispose que le réviseur d'entreprises ne peut exercer aucune mission lorsqu'il se trouve dans des conditions susceptibles de mettre en cause l'indépendance de l'exercice de sa mission, et à l'article 26 du même arrêté royal, qui interdit le démarchage ou l'offre de services. Le Conseil des ministres en déduit que la rémunération pour une mission de révisorat ne peut en aucune manière dépendre d'autres services fournis par le réviseur d'entreprises ou par une personne avec laquelle celui-ci entretient un lien de collaboration professionnel, dans la même entreprise ou dans une entreprise liée.

A.4.1.3. Le Conseil des ministres observe aussi que la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales crée une différence entre les conseils fiscaux et les réviseurs d'entreprises, étant donné que l'article 38, 3°, de cette loi dispose que seul le conseil fiscal peut exercer des prestations de représentation du contribuable tandis que le réviseur d'entreprises ne le peut pas.

A.4.1.4. Le Conseil des ministres conclut qu'eu égard aux objectifs poursuivis par le législateur, à savoir le souci que les missions légales du réviseur d'entreprises constituent son activité principale et que son impartialité et son indépendance soient garanties, l'interdiction de porter simultanément les titres de conseil fiscal et de réviseur d'entreprises est raisonnablement justifiée.

A.4.2.1. Stefaan Torfs répond qu'un réviseur d'entreprises et un expert-comptable/conseil fiscal se trouvent dans la même situation lorsqu'ils développent des activités de nature fiscale et qu'ils doivent par conséquent aussi être traités de la même manière. Le souci de l'indépendance du réviseur d'entreprises ne saurait, selon lui, justifier la différence de traitement. Il affirme que le port d'un titre vise à informer le public et que l'interdiction de porter le titre de conseil fiscal crée une confusion et entraîne la désinformation du public.

A.4.2.2. Il soutient que ni la mission légale du réviseur d'entreprises, ni son impartialité et son indépendance indispensables ne peuvent justifier la différence de traitement, étant donné que l'impartialité et l'indépendance se fondent sur une attitude personnelle et non pas sur l'interdiction de porter un titre.

- B -

B.1. L'article 19, alinéas 2 et 3, de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales dispose :

« Il ne peut être conféré à la même personne la qualité de réviseur d'entreprises et celle de conseil fiscal.

La qualité d'expert-comptable peut être conférée à une personne ayant la qualité de réviseur d'entreprises. Les personnes ayant la qualité de réviseur d'entreprises ne peuvent exercer les activités visées à l'article 38, 3°, que pour les entreprises auprès desquelles elles n'accomplissent pas de missions révisorales ».

B.2.1. Selon le Conseil des ministres, la question préjudicielle n'est pas recevable, parce qu'elle vise l'article 19, alinéas 3 et 4, de la loi du 22 avril 1999, tandis que la différence de traitement en cause résiderait dans l'article 19, alinéa 6, de la même loi.

B.2.2. Il ressort à suffisance de l'arrêt de renvoi que la juridiction *a quo* souhaite interroger la Cour sur l'article 19, alinéas 2 et 3, de la loi précitée.

L'exception est rejetée.

B.3.1. 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.3.2. Le législateur a prévu la possibilité de porter, du moins dans certains cas, plusieurs titres : la qualité d'expert-comptable peut être cumulée avec celle de réviseur d'entreprises (article 19, alinéa 3). Les qualités de réviseur d'entreprises et de conseil fiscal sont par contre incompatibles (article 19, alinéa 2). Il ressort tant du texte de l'article 5 que des travaux préparatoires de la loi du 22 avril 1999 (*ibid.*, n° 1923/1, p. 3) qu'un conseil fiscal peut aussi être expert-comptable et inversement.

B.3.3. Il découle de ce qui précède qu'un expert-comptable, qui est aussi réviseur d'entreprises, ne peut pas porter le titre de conseil fiscal, contrairement à un expert-comptable qui n'est pas réviseur d'entreprises. La Cour doit examiner si la différence de traitement qui en résulte est compatible avec les articles 10 et 11 de la Constitution.

B.4.1. C'est au législateur qu'il appartient d'apprécier s'il y a lieu de protéger l'exercice de certaines professions et de réserver l'usage de titres professionnels aux personnes qui exercent ces professions conformément à la réglementation de celles-ci.

Le législateur, qui peut protéger les titres de conseil fiscal et de réviseur d'entreprises, a défini à l'article 38 de la loi du 22 avril 1999 et à l'article 4 de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises et organisant la supervision publique de la profession de réviseur d'entreprises, coordonnée le 30 avril 2007, respectivement les fonctions de conseil fiscal et de réviseur d'entreprises. Il a aussi créé pour chaque groupe professionnel un institut professionnel garantissant une pratique professionnelle de qualité par des spécialistes et contrôlant la compétence, l'indépendance et la probité professionnelle de ses membres (article 3 de la loi du 22 avril 1999 et article 3 de la loi coordonnée le 30 avril 2007).

B.4.2. Le législateur a ainsi fixé les critères qui permettent de distinguer les praticiens d'une profession qui peuvent porter le titre protégé et les personnes qui ne le peuvent pas. Cette distinction contribue à la réalisation de l'objectif consistant à garantir un service de qualité à ceux qui font appel aux professionnels concernés.

B.5.1. Contrairement aux praticiens d'autres professions économiques indépendantes, les conseils fiscaux ne se sont vu conférer aucun monopole pour leurs activités; seul leur titre est protégé. Dans les travaux préparatoires de la loi du 22 avril 1999, il est dit à ce sujet :

« Il n'a pas été jugé opportun de créer un monopole quelconque: d'une part, parce qu'une protection du titre, et surtout la surveillance déontologique y attachée, peut offrir au contribuable des garanties suffisantes, et, d'autre part, parce qu'une série d'autres professions avec une réglementation spécifique propre, ainsi que d'autres prestataires de services sont également actifs dans le domaine fiscal.

[...] La demande [...] d'instaurer un monopole et de procéder à la création d'un Institut des Conseils fiscaux distinct aurait eu pour conséquence des modifications par trop radicales pour les Instituts déjà existants, en particulier, pour l'Institut des experts-comptables et pour l'Institut professionnel des comptables. Ainsi, parce que de nombreux membres de ces Instituts développent déjà d'importantes activités fiscales, ils auraient ambitionné, à juste titre,

de pouvoir porter le titre fiscal nouvellement créé. Il va de soi qu'une nouvelle réglementation doit rencontrer cette ambition mais sans causer d'effets secondaires non désirés, tels que le dépeuplement des Instituts existants au profit du nouvel Institut ou une appartenance double massive qui complique de manière importante la surveillance déontologique ». (*Doc. parl.*, Chambre, 1998-1999, n° 1923/1, p. 3).

B.5.2. Par conséquent, les réviseurs d'entreprises peuvent exercer les activités de conseil fiscal énumérées à l'article 38 de la loi du 22 avril 1999, sauf les activités visées à l'article 38, 3°, de cette loi pour les entreprises auprès desquelles ils accomplissent des missions de révisorat (article 19, alinéa 3, deuxième phrase).

B.6.1. Il découle cependant de l'article 19, alinéa 2, de la loi du 22 avril 1999 que les réviseurs d'entreprises qui exercent des activités de conseil fiscal ne peuvent pas utiliser le titre de conseil fiscal ou une dénomination créant la confusion à cet égard.

B.6.2. Dans les travaux préparatoires de la loi du 22 avril 1999, il est mentionné à ce sujet :

« Pour des raisons évidentes d'indépendance dans l'intérêt de la vie sociale, un réviseur d'entreprises ne peut pas porter le titre de conseil fiscal » (*Doc. parl.*, Chambre, 1998-1999, n° 1923/1, p. 3).

« Il peut être conféré à un réviseur d'entreprises la qualité d'expert-comptable, et vice-versa, mais pas celle de conseil fiscal. Un réviseur d'entreprises pourra exercer des activités fiscales, à l'exclusion de la représentation des entreprises auprès desquelles il accomplit des missions révisorales » (*ibid.*, p. 11).

B.6.3. En réponse à une question posée par la section de législation du Conseil d'Etat sur la raison pour laquelle, en ce qui concerne le cumul de la qualité d'expert-comptable ou de conseil fiscal avec celle de réviseur d'entreprises, une distinction est faite entre le conseil fiscal et l'expert-comptable, il a été répondu que :

« les réviseurs d'entreprises ne peuvent pas posséder la qualité de conseil fiscal pour des raisons déontologiques. En raison du fait que les réviseurs d'entreprises sont chargés de missions de contrôle, leur déontologie prévoit déjà à l'heure actuelle qu'ils ne peuvent exercer des prestations de services fiscaux qu'à titre accessoire. Ces règles déontologiques sont confirmées dans le projet de loi » (*ibid.*, p. 60).

B.7.1. L'article 4 de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises et organisant la supervision publique de la profession de réviseur d'entreprises, coordonnée le 30 avril 2007, dispose :

« La fonction de réviseur d'entreprises consiste, à titre principal, à exécuter toutes les missions dont l'accomplissement est réservé par la loi ou en vertu de celle-ci aux réviseurs d'entreprises et d'une façon générale, toutes les missions révisorales d'états financiers, effectuées en exécution de la loi ou en vertu de celle-ci ».

B.7.2. Il résulte de ce qui précède que, bien qu'un réviseur d'entreprises puisse exercer les activités de conseil fiscal, il ne peut le faire qu'à titre complémentaire et non en tant qu'activité principale. Il n'est dès lors pas injustifié qu'un réviseur d'entreprises ne puisse pas porter le titre de conseil fiscal, étant donné que, dans le cas contraire, cela pourrait éveiller chez le public l'impression qu'il exerce cette activité à titre principal.

Le fait que le réviseur d'entreprises puisse en outre être expert comptable ne modifie en rien cette conclusion.

B.8. La question préjudicielle appelle une réponse négative.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

L'article 19, alinéas 2 et 3, de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales 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 sur la Cour constitutionnelle, à l'audience publique du 16 décembre 2010.

Le greffier,

Le président,

P.-Y. Dutilleux

M. Bossuyt