

Numéro du rôle : 7463
Arrêt n° 166/2021 du 18 novembre 2021

ARRÊT

En cause : le recours en annulation partielle de la loi du 20 juillet 2020 « portant des dispositions diverses relatives à la prévention du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme et à la limitation de l'utilisation des espèces », introduit par Maxime Vermeesch et la SRL « Maxime Vermeesch ».

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents L. Lavrysen et P. Nihoul, et des juges J.-P. Moerman, R. Leysen, J. Moerman, M. Pâques et Y. Kherbache, assistée du greffier P.-Y. Dutilleux, présidée par le président L. Lavrysen,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

*

* *

I. *Objet du recours et procédure*

Par requête adressée à la Cour par lettre recommandée à la poste le 3 novembre 2020 et parvenue au greffe le 9 novembre 2020, un recours en annulation partielle de la loi du 20 juillet 2020 « portant des dispositions diverses relatives à la prévention du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme et à la limitation de l'utilisation des espèces » (publiée au *Moniteur belge* du 5 août 2020) a été introduit par Maxime Vermeesch et la SRL « Maxime Vermeesch », assistés et représentés par Me P. Renier, avocat au barreau de Bruxelles.

Par la même requête, les parties requérantes demandaient également la suspension partielle de la même loi. Par l'arrêt n° 31/2021 du 25 février 2021, publié au *Moniteur belge* du 31 mai 2021, la Cour a rejeté la demande de suspension partielle.

Des mémoires et mémoires en réplique ont été introduits par :

- l'Institut des Conseillers fiscaux et des Experts-comptables, assisté et représenté par Me F. Judo et Me L. Proost, avocats au barreau de Bruxelles;

- le Conseil des ministres, assisté et représenté par Me V. De Schepper et Me J.-F. De Bock, avocats au barreau de Bruxelles.

Les parties requérantes ont introduit un mémoire en réponse.

Par ordonnance du 22 septembre 2021, la Cour, après avoir entendu les juges-rapporteurs J. Moerman et J.-P. Moerman, a décidé que l'affaire était en état, qu'aucune audience ne serait tenue, à moins qu'une partie n'ait demandé, dans le délai de sept jours suivant la réception de la notification de cette ordonnance, à être entendue, et qu'en l'absence d'une telle demande, les débats seraient clos le 6 octobre 2021 et l'affaire mise en délibéré.

Aucune demande d'audience n'ayant été introduite, l'affaire a été mise en délibéré le 6 octobre 2021.

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

II. *En droit*

- A -

Quant à l'objet du recours

A.1. À titre principal, les parties requérantes demandent l'annulation de l'article 32, alinéa 1er, 1°, n), de la loi du 20 juillet 2020 « portant des dispositions diverses relatives à la prévention du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme et à la limitation de l'utilisation des espèces » (ci-après : la loi du 20 juillet 2020) et des

articles 153 à 170 de la même loi. À titre subsidiaire, les parties requérantes demandent l'annulation de l'article 164 de la loi du 20 juillet 2020.

Quant au fond

En ce qui concerne le premier moyen

A.2.1. Les parties requérantes prennent un premier moyen de la violation des articles 10 et 11 de la Constitution par la loi attaquée, en ce que le contrôle des conseillers fiscaux non réglementés est confié à l'Institut des Conseillers fiscaux et des Experts-comptables, bien qu'ils soient essentiellement différents des conseillers fiscaux certifiés. Contrairement aux conseillers fiscaux certifiés, les conseillers fiscaux non certifiés ne sont pas membres de l'Institut des Conseillers fiscaux et des Experts-comptables. Bien que la directive (UE) 2015/849 du Parlement européen et du Conseil du 20 mai 2015 « relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux ou du financement du terrorisme, modifiant le règlement (UE) n° 648/2012 du Parlement européen et du Conseil et abrogeant la directive 2005/60/CE du Parlement européen et du Conseil et la directive 2006/70/CE de la Commission » (ci-après : la directive (UE) 2015/849) permette que le contrôle du respect de la réglementation anti-blanchiment soit confié à un organisme d'autorégulation, le législateur a opté ici pour un organe qui n'est pas un organisme d'autorégulation à l'égard des conseillers fiscaux non certifiés. Conformément à la directive, le contrôle des conseillers fiscaux non certifiés doit être effectué par une autorité administrative. Elles se réfèrent à cet égard à l'arrêt de la Cour n° 114/2020 du 24 septembre 2020.

A.2.2. Le Conseil des ministres fait valoir que le premier moyen est irrecevable, dès lors qu'il n'identifie pas clairement quelles sont les catégories de personnes à comparer. En outre, une identité de traitement est clairement instaurée entre des catégories de personnes comparables, dans le cadre de la transposition de la directive (UE) 2015/849, en ce que toutes les personnes qui donnent des avis fiscaux sont soumises au même contrôle. Le Conseil des ministres renvoie à cet égard à la jurisprudence de la Cour. La circonstance que la Cour a constaté précédemment que l'ancienne exclusion des conseillers fiscaux non certifiés n'était pas déraisonnable, n'implique pas nécessairement qu'il n'est pas permis de soumettre encore ceux-ci au contrôle du respect de la loi anti-blanchiment, lors d'une phase ultérieure. Enfin, le Conseil des ministres note que la section de législation du Conseil d'État n'avait pas non plus d'observations à formuler au sujet des dispositions attaquées.

A.2.3. La partie intervenante ajoute que l'Institut des Conseillers fiscaux et des Experts-comptables est une autorité administrative et qu'elle n'est donc pas une simple union professionnelle d'autorégulation.

En ce qui concerne le deuxième moyen

A.3.1. Les parties requérantes prennent un deuxième moyen de la violation des articles 12, 14 et 22 de la Constitution, lus en combinaison avec les articles 7, paragraphe 1, et 8, paragraphe 2, de la Convention européenne des droits de l'homme, par les articles 153 et 170 de la loi du 20 juillet 2020. Elles font valoir que les dispositions attaquées érigent en infraction le fait d'exercer certaines activités professionnelles sans être inscrit au registre public, sans qu'elles définissent toutefois cette infraction en des termes suffisamment précis. Les activités professionnelles dont il est question sont définies de manière très large. Dès lors que l'exercice occasionnel de ces activités est également soumis à l'obligation d'inscription, toute personne qui fournit incidemment des informations fiscales est *de facto* considérée comme conseiller fiscal. Selon les parties requérantes, le fait d'ériger en infraction la non-inscription au registre public ne vise pas à lutter contre le blanchiment, mais à attribuer aux conseillers fiscaux certifiés un monopole en matière de conseil fiscal.

A.3.2. Le Conseil des ministres fait valoir que le moyen est à tout le moins partiellement irrecevable, à défaut d'exposé. Seul le principe de légalité en matière pénale y est discuté. Selon le Conseil des ministres, en ce qui concerne ce principe, il ne peut être soutenu que l'acte qui est érigé en infraction n'aurait pas été clairement défini. Il en va de même pour la peine, qui est en outre proportionnée.

En ce qui concerne le troisième moyen

A.4.1. Les parties requérantes prennent un troisième moyen de la violation des articles 10, 11 et 23 de la Constitution, lus en combinaison ou non avec l'article 16 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, par la loi du 20 juillet 2020. L'interdiction professionnelle qui est imposée lorsqu'un conseiller fiscal

non certifié ne s'inscrit pas au registre public s'assimile en effet, selon les parties requérantes, à une entrave illicite au libre choix d'une profession et à la liberté d'entreprendre. Une telle restriction n'est pas nécessaire pour lutter contre le blanchiment.

A.4.2. Selon le Conseil des ministres, le moyen est partiellement irrecevable, à défaut d'exposé. À titre subsidiaire, le moyen n'est pas fondé, dès lors que les dispositions attaquées ne prévoient pas la moindre restriction à la liberté d'entreprise. Même si la Cour jugeait que l'obligation d'inscription comporte une quelconque restriction, cette restriction serait raisonnablement justifiée au regard de l'objectif poursuivi, à savoir le contrôle du respect de la loi anti-blanchiment.

En ce qui concerne le quatrième moyen

A.5.1. Les parties requérantes prennent un quatrième moyen de la violation de l'article 27 de la Constitution par les dispositions attaquées, en ce que l'obligation d'inscription au registre public peut donner l'impression que les conseillers fiscaux non certifiés sont membres de l'Institut des Conseillers fiscaux et des Experts-comptables. Ils sont ainsi privés du droit de ne pas faire partie de cette association.

A.5.2. Le Conseil des ministres fait valoir que le moyen est partiellement irrecevable, à défaut d'exposé. À titre subsidiaire, le moyen n'est pas fondé, dès lors qu'il n'est pas question d'une restriction à la liberté d'association, et en tout cas pas d'une restriction injustifiée. Pour le surplus, le moyen repose sur des suppositions non fondées.

En ce qui concerne le cinquième moyen

A.6.1. À titre subsidiaire, les parties requérantes prennent un cinquième moyen de la violation des articles 10 et 11 de la Constitution par l'article 164 de la loi du 20 juillet 2020, en ce que les conseillers fiscaux non certifiés doivent payer la même cotisation que les conseillers fiscaux certifiés. Cette identité de traitement n'est pas justifiée, étant donné les rôles différents que l'Institut des Conseillers fiscaux et des Experts-comptables exerce à l'égard des deux catégories. Selon les parties requérantes, la cotisation sert avant tout au financement de l'Institut des Conseillers fiscaux et des Experts-comptables, aux frais des conseillers fiscaux non certifiés.

A.6.2. Le Conseil des ministres souligne que la portée du moyen doit être limitée à l'article 164 de la loi attaquée, et que le moyen peut donc tout au plus entraîner l'annulation de cette disposition. Le moyen n'est pas fondé, en ce qu'est instaurée une identité de traitement entre des catégories de personnes qui sont suffisamment comparables. L'identité de traitement est en outre raisonnablement justifiée par la nécessité de couvrir les frais administratifs de l'Institut.

Quant à l'intervention

A.7. L'Institut des Conseillers fiscaux et des Experts-comptables déclare avoir un intérêt à intervenir à la présente cause, notamment en raison de sa mission légale qui consiste à tenir à jour le registre public. Ses arguments rejoignent les observations du Conseil des ministres.

- B -

Quant aux dispositions attaquées

B.1.1. À titre principal, les parties requérantes demandent l'annulation de l'article 32, alinéa 1er, 1^o, n), de la loi du 20 juillet 2020 « portant des dispositions diverses relatives à la

prévention du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme et à la limitation de l'utilisation des espèces » (ci-après : la loi du 20 juillet 2020) et des articles 153 à 170 de la même loi. À titre subsidiaire, les parties requérantes demandent l'annulation de l'article 164 de la loi du 20 juillet 2020.

B.1.2. La loi du 20 juillet 2020 tend à transposer la directive (UE) 2018/843 du Parlement européen et du Conseil du 30 mai 2018 « modifiant la directive (UE) 2015/849 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux ou du financement du terrorisme ainsi que les directives 2009/138/CE et 2013/36/UE » (également appelée « la cinquième directive anti-blanchiment », ci-après : la directive (UE) 2018/843). La transposition de cette directive s'opère par l'apport de modifications à la législation pertinente existante, essentiellement à la loi du 18 septembre 2017 « relative à la prévention du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme et à la limitation de l'utilisation des espèces » (ci-après : la loi du 18 septembre 2017).

B.1.3. Une des adaptations concerne l'ajout des nouvelles entités soumises à la législation anti-blanchiment, dont les prestataires de services fiscaux non agréés.

Les travaux préparatoires mentionnent :

« Tout consultant/prestataire de services fiscaux non reconnu qui exerce, comme activité économique ou professionnelle principale, directement ou par le truchement d'autres personnes auxquelles cette autre personne est liée, les activités suivantes pour compte de tiers, devrait se faire contrôler par l'Institute for Tax Advisors and Accountants (ci-après ' ITAA ') pour ce qui est du respect de la législation antiblanchiment :

- 1° avis dans toutes matières fiscales;
- 2° assistance des contribuables dans l'accomplissement de leurs obligations fiscales;
- 3° représentation des contribuables.

Le présent projet de loi impose, par la transposition de la 5e directive antiblanchiment, à tout consultant/prestataire de services fiscaux non agréé l'obligation de se soumettre au contrôle de l'ITAA pour ce qui est du respect de la législation antiblanchiment, et ce en vue de la transposition de cette obligation, requise en application de l'article 2.1.3. a) de la directive (UE) 2015/849. Il s'ensuit que tout consultant/prestataire de services fiscaux non agréé devra, sur simple demande, se faire inscrire sur une liste spéciale tenue par l'ITAA » (*Doc. parl.*, Chambre, 2019-2020, DOC 55-1324/001, pp. 8-9).

B.1.4. L'article 5, § 1er, de la loi du 18 septembre 2017 énumère les entités auxquelles les dispositions de cette loi sont applicables. L'article 32, alinéa 1er, 1^o, n), de la loi du 20 juillet 2020 ajoute une nouvelle entité à cette énumération, dans l'article 5, § 1er, 25^o/1, ainsi modifié :

« les personnes physiques ou morales inscrites sur la liste séparée dans le registre public visée à l'article 29, § 2, de la loi du 17 mars 2019 précitée, qui s'engagent à fournir, directement ou par le truchement d'autres personnes auxquelles cette autre personne est liée, une aide matérielle, une assistance ou des conseils en matière fiscale comme activité économique ou professionnelle principale ».

B.1.5. Les articles 153 à 170 de la loi attaquée apportent plusieurs modifications à la loi du 17 mars 2019 « relative aux professions d'expert-comptable et de conseiller fiscal » (ci-après : la loi du 17 mars 2019). Ils imposent notamment l'obligation, pour les prestataires de services fiscaux non agréés, d'être inscrits sur une liste séparée du registre public, tenue à jour par l'Institut des Conseillers fiscaux et des Experts-comptables.

Les travaux préparatoires mentionnent :

« L'article 151 [lire : l'article 153] transpose le texte de l'actuel article 29 en paragraphe 1er du nouvel article 29 et y ajoute un paragraphe.

Ce paragraphe 2 constitue le fondement juridique sur la base duquel l'Institut tiendra une liste séparée des personnes visées à l'article 6, § 2, alinéa 1er, de la loi. Il s'agit des personnes exerçant les activités visées à l'article 6, § 1er, sans qu'elles disposent d'un titre professionnel sur la base de l'article 6, § 1er.

Cette liste a pour but de permettre à des tiers de vérifier si une personne qui exerce de telles activités est habilitée à le faire et, dès lors, est soumise au contrôle du respect de la loi du 18 septembre 2017 relative à la prévention du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme et à la limitation de l'utilisation des espèces » (*Doc. parl.*, Chambre, 2019-2020, DOC 55-1324/001, p. 177).

Les articles 153 à 155 de la loi du 20 juillet 2020 disposent :

« Art. 153. L'article 6 de la loi du 17 mars 2019 relative aux professions d'expert-comptable et de conseiller fiscal, dont le texte actuel formera le paragraphe 1er, est complété par les paragraphes 2 et 3 rédigés comme suit :

‘ § 2. Nul ne peut en outre exercer comme indépendant, en tant que personne physique ou personne morale, pour compte de tiers, à titre principal ou accessoire, les activités

professionnelles visées au paragraphe 1er, s'il n'est inscrit dans le registre public en tant que professionnel ou sur la liste séparée du registre public visé à l'article 29, § 2.

L'alinéa 1er ne s'applique pas aux personnes qui, en vertu de dispositions légales ou réglementaires ou des usages de la profession, exercent habituellement les activités visées dans le paragraphe 1er et qui sont également soumises à la loi du 18 septembre 2017 relative à la prévention du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme et à la limitation de l'utilisation des espèces.

§ 3. Ne peuvent être inscrits sur la liste séparée du registre public visée à l'article 29, § 2 :

1° ceux qui, par le passé et suite à une sanction disciplinaire, ont été radiés du tableau des membres ou de la liste des stagiaires d'une profession réglementée, aussi longtemps qu'ils n'auront pas obtenu une réhabilitation;

2° ceux qui ne satisfont pas aux conditions énoncées à l'article 10, § 1er, 2°, 3° et 4°, § 2 et § 3;

3° ceux qui ont été condamnés pour infraction à la loi du 18 septembre 2017 relative à la prévention du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme et à la limitation de l'utilisation des espèces ou qui ont encouru une sanction au sens de l'article 118 de cette loi. '.

Art. 154. L'article 29 de la même loi, dont le texte actuel formera le paragraphe 1er, est complété par un paragraphe 2 rédigé comme suit :

' § 2. L'institut tient [dans] le registre public une liste séparée des personnes visées à l'article 6, § 2, alinéa 1er, reprenant les personnes qui exercent les activités professionnelles visées à l'article 6, § 1er, sans porter le titre professionnel visé au paragraphe 1er, afin de lui permettre de consulter et de vérifier cette liste de personnes. '.

Art. 155. A l'article 30 de la même loi, modifiée par la loi du 2 mai 2019, les modifications suivantes sont apportées :

1° dans la première phrase, les mots ' visés à l'article 29, § 1er, ' sont insérés entre les mots ' registre public ' et ' contient ';

2° l'article, dont le texte actuel formera le paragraphe 1er, est complété par les paragraphes 2 et 3 rédigés comme suit :

' § 2. La liste séparée du registre public visée à l'article 29, § 2, contient :

1° le nom de la personne physique et de la personne morale et ses coordonnées;

2° l'adresse où ces personnes exercent leurs activités et, dans le cas d'une personne morale, l'adresse du siège social;

3° le numéro d'entreprise, tant comme personne physique que comme personne morale.

Le Roi peut, après avis du Conseil de l'Institut, compléter la liste séparée du registre public, visée à l'article 29, § 2, par des informations complémentaires directement liées à l'exercice de la profession, ainsi que déterminer les autres règles du registre public. Ces données supplémentaires sont limitées à ce qui est strictement nécessaire aux fins du registre public.

Le Conseil de l'Institut rend son avis dans un délai de trois mois à compter de la réception de la demande d'avis sur le projet, faute de quoi le Conseil de l'Institut est réputé ne pas avoir de commentaires sur ce projet.

§ 3. Chaque candidature sera accompagnée d'un dossier contenant les données auxquelles il est référé dans le présent paragraphe. Le dossier contient en outre une description détaillée de la composition et de l'organisation de son cabinet et de ses méthodes de travail. Si la personne est active au sein d'une personne morale ou l'a été dans le passé, le dossier contiendra en outre une description de la personne morale, de son organisation et de son fonctionnement, ainsi que de la fonction que la personne y occupait.

Le Conseil de l'Institut peut exiger d'une personne qu'elle complète son dossier par la production, dans le délai qu'il fixera, de tous documents ou toutes données nécessaires afin de prendre une décision relative à la demande.

Le Roi détermine, après avis du Conseil de l'Institut, les modalités de l'inscription dans le registre public.

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. ' ».

B.1.6. L'article 157 de la loi du 20 juillet 2020, qui complète l'article 33 de la loi du 17 mars 2019, règle la manière dont une personne peut être désinscrite de la liste séparée du registre public. Les articles 156 et 158 à 163 apportent des modifications formelles.

B.1.7. L'article 164 de la loi du 20 juillet 2020, qui complète l'article 54 de la loi du 17 mars 2019 par un second paragraphe, règle, d'une part, les frais qui sont facturés pour l'inscription sur la liste séparée du registre public et, d'autre part, la cotisation annuelle due à l'Institut des Conseillers fiscaux et des Experts-comptables par les personnes inscrites sur cette liste. L'article 54 de la loi du 17 mars 2019, tel qu'il a été complété par l'article 164 de la loi du 20 juillet 2020, dispose :

« § 1er. Les personnes, physiques ou morale[s] inscrites avec une qualité et les stagiaires paient annuellement une cotisation à l'Institut.

Le Roi détermine le montant maximum des cotisations pour les différentes catégories de personnes visées à l'alinéa 1er. Le montant de la cotisation est fixé par l'assemblée générale en

fonction de la qualité. Pour les personnes qui, avant l'entrée en vigueur de la présente loi, étaient inscrites comme comptables (-fiscalistes) agréés à l'Institut professionnel des Comptables et Fiscalistes agréés et qui ne sont pas inscrits au registre public en qualité d'expert-comptable certifié (interne) ou de conseiller fiscal certifié (interne), le montant de la cotisation fixée ne peut être supérieur au montant qui était en vigueur dans cet Institut professionnel.

La cotisation peut être annuellement indexée.

§ 2. Les personnes qui doivent être inscrites sur la liste séparée du registre public visée à l'article 29, § 2, payent les frais administratifs facturés pour le traitement de leur dossier, tels que déterminés par le Conseil de l'Institut.

Les personnes inscrites sur la liste séparée du registre public visée à l'article 29, § 2, paient une cotisation annuelle à l'Institut, qui correspond à la cotisation des personnes visées à l'article 6, § 1er.

La cotisation peut être indexée annuellement ».

B.1.8. L'article 165 de la loi du 20 juillet 2020 ajoute aux missions de l'Institut des Conseillers fiscaux et des Experts-comptables, qui sont énumérées à l'article 62, § 1er, de la loi du 17 mars 2019, la mission suivante :

« 9° s'assurer du respect par les personnes visées à l'article 6, § 2, des modalités et conditions de la loi du 18 septembre 2017 relative à la prévention du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme et à la limitation de l'utilisation des espèces ».

Ensuite, l'article 166 de la loi du 20 juillet 2020 complète les compétences du Conseil de l'Institut, qui sont énumérées à l'article 72, alinéa 1er, de la loi du 17 mars 2019, par la compétence suivante :

« 13° s'assurer que les personnes visées à l'article 6, § 2, se conforment aux modalités et conditions de la loi du 18 septembre 2017 relative à la prévention du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme et à la limitation de l'utilisation des espèces. Le Conseil de l'Institut exerce, au nom et pour le compte de l'Institut, tous ses pouvoirs d'autorité de contrôle au sens de l'article 85 de la loi du 18 septembre 2017 relative à la prévention du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme et à la limitation de l'utilisation des espèces à l'égard des personnes visées à l'article 6, § 2, de la présente loi du 17 mars 2019 ».

B.1.9. L'article 173 de la loi du 20 juillet 2020 règle l'entrée en vigueur de diverses dispositions de la loi attaquée. L'article 173, alinéa 1er, de la loi du 20 juillet 2020 dispose :

« L'interdiction d'exercer pour le compte de tiers les activités professionnelles de l'article 6, § 1er, de la loi du 17 mars 2019 relative aux professions de comptable et de conseiller fiscal, visée à l'article 6, § 2, de la même loi, par des personnes qui ne sont pas des professionnels et ne figurent pas sur une liste séparée du registre public visée à l'article 29, § 2, de la même loi, s'applique six mois après l'entrée en vigueur de la présente loi ».

Quant au fond

En ce qui concerne le troisième moyen

B.2.1. Le troisième moyen est pris, entre autres, de la violation, par les dispositions attaquées, des articles 10 et 11 de la Constitution, lus en combinaison ou non avec la liberté d'entreprendre, en ce que le contrôle des conseillers fiscaux non certifiés est confié à l'Institut des Conseillers fiscaux et des Experts-comptables, bien que cet Institut ne puisse pas être considéré, vis-à-vis de cette catégorie de conseillers fiscaux, comme un organisme d'autorégulation au sens de la directive (UE) 2015/849 du Parlement européen et du Conseil du 20 mai 2015 « relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux ou du financement du terrorisme, modifiant le règlement (UE) n° 648/2012 du Parlement européen et du Conseil et abrogeant la directive 2005/60/CE du Parlement européen et du Conseil et la directive 2006/70/CE de la Commission » (ci-après : la directive (UE) 2015/849), et en ce qu'une interdiction professionnelle est imposée lorsqu'un conseiller fiscal non certifié ne s'inscrit pas sur la liste séparée dans le registre public.

B.2.2. Les articles 10 et 11 de la Constitution ont une portée générale. Ils interdisent toute discrimination, quelle qu'en soit l'origine : les règles constitutionnelles de l'égalité et de la non-discrimination sont applicables à l'égard de tous les droits et de toutes les libertés, en ce compris ceux résultant des conventions internationales liant la Belgique.

Le principe d'égalité et de non-discrimination n'exclut pas qu'une différence de traitement soit établie entre des catégories de personnes, pour autant qu'elle repose sur un critère objectif et qu'elle soit raisonnablement justifiée. Ce principe s'oppose, par ailleurs, à ce que soient traitées de

manière identique, sans qu'apparaisse une justification raisonnable, des catégories de personnes se trouvant dans des situations qui, au regard de la mesure critiquée, sont essentiellement différentes.

L'existence d'une telle justification doit s'apprécier en tenant compte du but et des effets de la mesure critiquée ainsi que de la nature des principes en cause; le principe d'égalité et de non-discrimination est violé lorsqu'il est établi qu'il n'existe pas de rapport raisonnable de proportionnalité entre les moyens employés et le but visé.

B.2.3. La liberté de commerce et d'industrie ou la liberté d'entreprendre ne sont certes pas des motifs de contrôle autonome pour la Cour, mais elles peuvent être associées au contrôle au regard des articles 10 et 11 de la Constitution. Ces libertés sont violées lorsqu'il y est porté une atteinte discriminatoire.

B.2.4. La liberté d'entreprendre ne peut être conçue comme une liberté absolue. Elle ne fait pas obstacle à ce que le législateur compétent règle l'activité économique des personnes et des entreprises. Le législateur n'interviendrait de manière déraisonnable que s'il limitait la liberté d'entreprendre sans aucune nécessité ou si cette limitation était disproportionnée au but poursuivi.

B.3.1. Le Conseil des ministres et la partie intervenante font valoir qu'il peut être déduit de l'arrêt de la Cour n° 114/2020 du 24 septembre 2020 que les conseillers fiscaux certifiés et les conseillers fiscaux non certifiés se trouvent dans la même situation en ce qui concerne le risque qu'ils détournent leurs activités à des fins de blanchiment.

B.3.2. Par son arrêt n° 114/2020, la Cour a jugé que les experts-comptables externes et les conseils fiscaux externes soumis à la loi du 22 avril 1999 « relative aux professions comptables et fiscales » (ci-après : la loi du 22 avril 1999), d'une part, et les personnes qui exercent une activité de conseil en matière fiscale dont la profession n'est pas régie par la loi du 22 avril 1999, d'autre part, se trouvent dans des situations comparables au regard de la loi du 18 septembre 2017, qui était attaquée dans cette affaire, dès lors que tous exercent des activités qui pourraient, le cas échéant, être détournées à des fins de blanchiment. Dans cet arrêt, la Cour devait toutefois se prononcer sur la constitutionnalité de la disposition en vertu de laquelle, à

ce moment-là, seuls les conseillers fiscaux relevant de la première catégorie étaient soumis au dispositif préventif de lutte contre le blanchiment prévu par la loi du 18 septembre 2017.

Cela n'implique cependant pas que les deux catégories de conseillers fiscaux doivent être traitées de manière identique au regard de chaque aspect de la réglementation présentement attaquée, qui confie le contrôle du dispositif préventif, auquel les deux catégories sont désormais soumises, à l'Institut des Conseillers fiscaux et des Experts-comptables.

B.3.3. La directive (UE) 2015/849 prévoit que les États membres exigent des autorités compétentes qu'elles assurent un suivi effectif du respect de la directive et qu'elles prennent les mesures nécessaires à cet effet (article 48, paragraphe 1). En ce qui concerne les experts-comptables externes et les conseillers fiscaux visés à l'article 2, paragraphe 1, point 3), a), de la directive, les États membres peuvent permettre que ces fonctions soient exercées par un « organisme d'autorégulation » (article 48, paragraphe 9). Un organisme d'autorégulation est « un organisme qui représente les membres d'une profession et joue un rôle pour édicter des règles les concernant, assurer certaines fonctions de contrôle ou de surveillance et veiller au respect des règles les concernant » (article 3, point 5). Dans ce cas, les États membres veillent à ce que l'organisme d'autorégulation dispose des pouvoirs appropriés, dont le pouvoir d'exiger la production de toute information pertinente pour assurer le contrôle du respect des obligations et celui d'effectuer des vérifications, ainsi que des ressources financières, humaines et techniques nécessaires à l'accomplissement de ses fonctions. Les États membres s'assurent que le personnel de cet organisme respecte des exigences professionnelles élevées, notamment en matière de confidentialité et de protection des données, et qu'il soit de la plus haute intégrité et possède les compétences nécessaires (article 48, paragraphes 2 et 9).

B.3.4. En soumettant les conseillers fiscaux certifiés au contrôle de l'Institut des Conseillers fiscaux et des Experts-comptables, le législateur belge a donc fait usage de la marge d'appréciation qui lui est laissée par la directive (UE) 2015/849. Cet institut professionnel est, vis-à-vis de ces conseillers fiscaux, un organisme d'autorégulation au sens de l'article 3, point 5, de la directive (UE) 2015/849, dont le rôle et les compétences, définis aux articles 62 à 77 de la loi du 17 mars 2019, satisfont aux exigences visées à l'article 48, paragraphes 2 et 9, précité, de cette directive. L'Institut des Conseillers fiscaux et des Experts-comptables veille notamment au bon accomplissement de la profession de conseiller fiscal certifié par des

spécialistes, dans le respect des règles applicables en matière d'accès et d'exercice de cette profession et, en particulier, dans le respect de l'obligation de secret professionnel (articles 50 à 51 et 62, § 1er, 5°, de la loi du 17 mars 2019). Il ressort des considérants 39 et 40 de la directive (UE) 2015/849 que l'existence d'une telle obligation de secret professionnel et la nécessité de garantir celle-ci sont à l'origine de la possibilité de confier le contrôle à un organisme approprié d'autorégulation, dans certains cas :

« (39) Pour certaines entités assujetties, les États membres devraient avoir la possibilité de désigner un organisme approprié d'autorégulation comme étant l'autorité à informer en premier lieu à la place de la CRF. Conformément à la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme, un système de déclaration, en premier lieu, à un organisme d'autorégulation constitue une garantie importante de la protection des droits fondamentaux pour ce qui concerne les obligations de déclaration applicables aux avocats. Les États membres devraient fournir les moyens et la méthode permettant de protéger le secret professionnel, la confidentialité et la vie privée.

(40) Lorsqu'un État membre décide de désigner un tel organisme d'autorégulation, il peut permettre ou faire obligation à cet organisme de ne pas transmettre à la CRF les informations obtenues auprès de personnes représentées par cet organisme lorsque ces informations ont été reçues de l'un de leurs clients ou obtenues sur l'un de leurs clients, lors de l'évaluation de la situation juridique de ce client ou dans l'exercice de leur mission de défense ou de représentation de ce client dans une procédure judiciaire ou concernant une telle procédure, y compris dans le cadre de conseils relatifs à la manière d'engager ou d'éviter une telle procédure, que ces informations soient reçues ou obtenues avant, pendant ou après cette procédure ».

B.3.5. Vis-à-vis des conseillers fiscaux non certifiés, l'Institut des Conseillers fiscaux et des Experts-comptables ne peut être considéré comme un organisme d'autorégulation au sens de la définition mentionnée en B.3.3. L'Institut ne joue aucun rôle structurel dans l'élaboration ou le contrôle du respect des règles applicables aux conseillers fiscaux non certifiés. Les conseillers fiscaux non certifiés ne sont pas soumis aux mêmes règles que les conseillers fiscaux certifiés et ne sont pas non plus soumis à la même obligation de secret professionnel (article 50 de la loi du 17 mars 2019).

Le fait que l'Institut des Conseillers fiscaux et des Experts-comptables soit chargé du contrôle du dispositif préventif en matière de blanchiment n'est pas une considération pertinente dans cette optique, étant donné que c'est précisément ce contrôle qui est attaqué par les parties requérantes. C'est la qualification en tant qu'organisme d'autorégulation d'un groupe

professionnel déterminé qui permet de confier le contrôle de ce groupe professionnel à un organisme, et non l'inverse.

B.3.6. Enfin, la réglementation attaquée a pour effet que les conseillers fiscaux non certifiés, du fait de l'obligation d'inscription au registre public, certes sur une liste séparée, sont aussi tenus de devenir membres de l'Institut, lequel, en vertu de l'article 62, § 1er, 1°, de la loi du 17 mars 2019, a pour mission « la protection des droits et intérêts professionnels communs des personnes inscrites au registre public ».

B.4.1. Eu égard à la nécessité, mentionnée en B.1.2, de transposer la directive (UE) 2018/843 et de soumettre tous les conseillers fiscaux aux obligations contenues dans la loi du 18 septembre 2017, il est raisonnablement justifié de soumettre les conseillers fiscaux non certifiés, tout comme les conseillers fiscaux certifiés, à un contrôle préventif en matière de blanchiment, ce que les parties requérantes ne contestent d'ailleurs pas. Il n'est par contre pas raisonnablement justifié de confier à l'Institut des Conseillers fiscaux et des Experts-comptables ce contrôle préventif à l'égard des conseillers fiscaux non certifiés et d'imposer à ces derniers, aux fins de l'organisation de ce contrôle préventif, l'obligation de devenir membres de cet Institut, sous peine d'une interdiction professionnelle, dès lors que cet Institut n'agit pas en tant qu'organisme d'autorégulation à l'égard des conseillers fiscaux non certifiés et que son indépendance et son impartialité ne sont pas apparentes à l'égard des conseillers fiscaux non certifiés.

B.4.2. Le troisième moyen est fondé. Il y a lieu d'annuler les articles 153 à 170 de la loi du 20 juillet 2020. Il y a lieu d'annuler également l'article 32, alinéa 1er, 1°, n), de la même loi, qui est indissociablement lié aux dispositions annulées.

Il n'y a pas lieu d'examiner les autres moyens, dès lors que l'examen de ceux-ci ne pourrait conduire à une annulation plus étendue.

Quant au maintien des effets

B.5. Les parties requérantes soulignent qu'elles ne s'opposent pas au fait qu'elles soient, en tant que conseillers fiscaux, soumises au contrôle préventif en matière de blanchiment, mais uniquement au fait que l'Institut des Conseillers fiscaux et des Experts-comptables ait été désigné comme autorité de contrôle à l'égard des conseillers fiscaux non certifiés.

Afin d'éviter que l'annulation des dispositions mentionnées en B.4.2 ait pour conséquence que les conseillers fiscaux non certifiés ne soient plus soumis à un tel contrôle préventif exigé par la directive (UE) 2018/843 et afin de permettre au législateur de désigner dans un court délai une autre autorité pour exercer ce contrôle, la Cour maintient les effets des dispositions annulées, en application de l'article 8, alinéa 3, de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, comme indiqué dans le dispositif.

Par ces motifs,

la Cour

- annule l'article 32, alinéa 1er, 1^o, n), et les articles 153 à 170 de la loi du 20 juillet 2020 « portant des dispositions diverses relatives à la prévention du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme et à la limitation de l'utilisation des espèces »;

- maintient les effets des dispositions annulées jusqu'à l'entrée en vigueur d'une nouvelle réglementation adoptée par le législateur et au plus tard jusqu'au 31 mars 2022 inclus.

Ainsi rendu en langue néerlandaise, en langue française et en langue allemande, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, le 18 novembre 2021.

Le greffier,

Le président,

P.-Y. Dutilleux

L. Lavrysen