# Cour constitutionnelle (Cour d'Arbitrage): Arrêt du 16 décembre 2010 (Belgique). RG 143/2010

* Date : 16-12-2010
* Language : French
* Section : Case law
* Source : Justel F-20101216-7
* Role number : 143/2010

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 60bis 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'Etat 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 ? ».
(...)
III. En droit
(...)
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 incompétents » (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 règlementation 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 règlementation 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,
P.-Y. Dutilleux.
Le président,
M. Melchior.