

Numéro du rôle : 1805
Arrêt n° 140/99 du 22 décembre 1999

ARRET

En cause : la demande de suspension des articles 19, 3°, 4° et 5°, et 60, § 1er, de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales, introduite par J. Decock.

La Cour d'arbitrage,

composée des présidents G. De Baets et M. Melchior, et des juges L. François, P. Martens, H. Coremans, R. Henneuse et M. Bossuyt, assistée du greffier L. Potoms, présidée par le président G. De Baets,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

*

* *

I. *Objet de la demande*

Par requête adressée à la Cour par lettre recommandée à la poste le 9 novembre 1999 et parvenue au greffe le 15 novembre 1999, J. Decock, demeurant à 8510 Courtrai-Rollegem, Schreiboornstraat 69, a introduit une demande de suspension des articles 19, 3^o, 4^o, 5^o, et 60, § 1er, de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales (publiée au *Moniteur belge* du 11 mai 1999, deuxième édition).

Par la même requête, la partie requérante demande également l'annulation des dispositions légales précitées.

II. *La procédure*

Par ordonnance du 15 novembre 1999, le président en exercice a désigné les juges du siège conformément aux articles 58 et 59 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage.

Les juges-rapporteurs ont estimé n'y avoir lieu de faire application des articles 71 ou 72 de la loi organique.

Par ordonnance du 24 novembre 1999, le président en exercice a complété le siège par le juge M. Bossuyt et remplacé le juge E. Cerexhe, légitimement empêché, par le juge L. François.

Par ordonnance du même jour, la Cour a fixé l'audience au 7 décembre 1999.

Cette dernière ordonnance a été notifiée aux autorités mentionnées à l'article 76 de la loi organique ainsi qu'à la partie requérante et à son avocat, par lettres recommandées à la poste le 24 novembre 1999.

L'Institut des experts-comptables et des conseils fiscaux, ayant son siège à 1050 Bruxelles, rue de Livourne 41, a introduit un mémoire par lettre recommandée à la poste le 3 décembre 1999.

A l'audience publique du 7 décembre 1999 :

- ont comparu :
 - . Me C. Matthijs, avocat au barreau de Courtrai, pour la partie requérante;
 - . Me P. Peeters, avocat au barreau de Bruxelles, pour le Conseil des ministres;
 - . Me M. Lebbe, avocat au barreau de Bruxelles, pour l'Institut des experts-comptables et des conseils fiscaux;
- les juges-rapporteurs H. Coremans et L. François ont fait rapport;
- les avocats précités ont été entendus;
- l'affaire a été mise en délibéré.

La procédure s'est déroulée conformément aux articles 62 et suivants de la loi organique, relatifs à l'emploi des langues devant la Cour.

III. *En droit*

- A -

Quant à la recevabilité du recours en annulation et de la demande de suspension

A.1. La partie requérante déclare avoir obtenu un diplôme sanctionnant une formation de chef d'entreprise le 20 décembre 1989 tout en travaillant déjà depuis le 14 juillet 1987 en qualité de conseil fiscal auprès de la s.p.r.l. Fiscaliteit Van As G., dont elle est également gérante.

En outre, du 13 janvier 1989 au 5 novembre 1998, elle a été inscrite comme personne physique au registre du commerce, avec pour objet « un bureau d'études, d'organisation et de consultation en matière financière, commerciale, fiscale ou sociale ». Cette inscription a été radiée lorsqu'elle est entrée à la « Kortrijkse beroepsvereniging voor accountants, bedrijfsrevisoren, boekhouders en fiscale beroepsbeoefenaars ».

Elle affirme que, bien qu'elle ait acquis une expérience professionnelle de plus de dix ans en matière fiscale, elle sera contrainte de renoncer à sa profession au 30 décembre 2000 pour cause de non-agrément en qualité de conseil fiscal, puisqu'elle ne remplit pas les conditions fixées.

Quant au sérieux des moyens

A.2. A l'appui de son recours en annulation des articles 19, 3°, 4°, 5°, et 60, § 1er, de la loi du 22 avril 1999 et de la demande de suspension de ces dispositions, la partie requérante invoque, dans un moyen unique, la violation des articles 10 et 11 de la Constitution au motif qu'il n'y a, à ses dires, aucune justification à la différence de traitement instaurée entre experts-comptables et non-experts-comptables au regard de la possibilité de se voir conférer le titre de conseil fiscal.

Selon la partie requérante, le fait que les experts-comptables aient pu à l'époque, sans aucune exigence de diplôme et sur la seule base d'une expérience professionnelle, être repris sur la liste des experts-comptables et qu'ils puissent désormais à nouveau obtenir sans exigence de diplôme la qualité de conseil fiscal en raison de leur qualité d'expert-comptable, est discriminatoire par rapport aux autres qui exercent déjà depuis plusieurs années des professions comptables et fiscales, et plus précisément en qualité de conseil fiscal, mais qui ne peuvent se prévaloir de la qualité d'expert-comptable ou qui ne satisfont pas aux exigences fixées en matière de diplôme.

La partie requérante considère qu'il appert à suffisance que le traitement différent ne se justifie pas par rapport au but poursuivi par le législateur. A son estime, il est pour le moins établi qu'il n'y a pas de rapport raisonnable de proportionnalité entre la disposition attaquée et le but légitimement visé par le législateur.

Quant au risque de préjudice grave difficilement réparable

A.3. La partie requérante fait valoir qu'elle devra nécessairement mettre fin à ses activités de conseil fiscal au 30 décembre 2000 au motif que sa demande d'admission sur la liste des conseils fiscaux de l'Institut des experts-comptables et des conseils fiscaux sera rejetée et qu'elle ne pourra produire les diplômes requis avant l'expiration du régime transitoire, le 29 décembre 2000.

Elle observe que c'est là sa seule profession et que l'exécution de la loi la prive de son gagne-pain.

N'étant pas comptable agréée, elle ne saurait davantage se faire inscrire comme comptable-fiscaliste agréée.

Non seulement elle perd son travail et son revenu, mais cette situation entraînera également pour la société dont elle est gérante des licenciements de personnel et une perte de clientèle et de renommée.

Pour la partie requérante, l'exécution immédiate de la loi entraîne donc un dommage considérable et il sera extrêmement difficile, voire impossible, en cas d'annulation de celle-ci, de rétablir la situation dans son état antérieur.

Quant à l'intervention

A.4.1. L'Institut des experts-comptables et des conseils fiscaux demande de pouvoir déjà intervenir dans la cause, en ce qui concerne la suspension.

A.4.2. L'Institut déclare avoir un intérêt à s'opposer à la suspension demandée, entre autres de par sa mission légale qui consiste à conférer à des personnes la qualité de conseil fiscal.

A.4.3. La partie intervenante fait valoir en premier lieu que le moyen ne précise pas en quoi l'article 19, 3° à 5°, serait discriminatoire, et qu'il est, sur ce point, irrecevable.

En tant que le moyen est dirigé contre l'article 60, § 1er, c'est en réalité, explique la partie intervenante, l'arrêté royal pris en exécution de cette disposition législative qui est critiqué. Ni la loi elle-même ni ses travaux préparatoires ne contiennent la moindre indication permettant de conclure que le Roi aurait reçu une habilitation qui serait discriminatoire.

A.4.4. A l'estime de l'Institut des experts-comptables et des conseils fiscaux, le moyen est en tout état de cause dépourvu de sérieux : les deux catégories de personnes à l'égard desquelles la partie requérante dénonce une inégalité ne sont pas comparables.

Mais même lorsqu'on les compare, il existe encore entre ces deux catégories de personnes un critère de distinction objectif et raisonnablement justifié, basé sur l'inscription sur la liste des experts-comptables, pour laquelle était requise une pratique professionnelle de près de quinze ans, sous le contrôle de l'Institut des experts-comptables. Pour le surplus, les moyens utilisés dans le régime transitoire sont, ajoute la partie intervenante, également proportionnés au but visé, qui consiste à ne permettre qu'à des personnes qualifiées d'utiliser le titre légalement protégé de conseil fiscal.

A.4.5. En ce qui concerne le risque de préjudice grave difficilement réparable, la partie intervenante déclare s'en remettre à la sagesse de la Cour, en précisant toutefois que c'est uniquement le titre et non pas la profession de conseil fiscal qui est protégé et que l'affirmation de la partie requérante selon laquelle elle devra nécessairement mettre fin à ses activités professionnelles le 31 décembre 2000 est inexacte.

- B -

Les dispositions attaquées

B.1. La partie requérante demande la suspension des articles 19, 3°, 4°, 5°, et 60, § 1er, de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales.

Les dispositions attaquées de l'article 19 sont libellées comme suit :

«L'Institut confère à une personne physique, à sa demande, la qualité d'expert-comptable et/ou de conseil fiscal si elle remplit les conditions suivantes :

[...]

3° Etre porteur d'un diplôme universitaire belge ou d'un diplôme belge de l'enseignement supérieur du niveau universitaire, délivré après quatre années d'études au moins dans une des disciplines que le Roi détermine, ou d'un diplôme de l'enseignement supérieur économique délivré par un établissement agréé à cet effet par le Roi, ou d'un diplôme de gradué, délivré par une école supérieure comprenant une section de sciences commerciales et de gestion d'un seul cycle ou satisfaire aux conditions de diplôme et/ou d'expérience déterminées par le Roi. Les diplômes délivrés à l'étranger dans les mêmes disciplines sont admis moyennant la reconnaissance préalable de leur équivalence par l'autorité belge compétente. Le Roi peut autoriser le Conseil de l'Institut à admettre dans des cas individuels l'équivalence de diplômes délivrés à l'étranger.

4° Avoir accompli le stage organisé par le règlement de stage.

5° Avoir réussi un examen d'aptitude dont le programme, les conditions et le jury d'examen, adaptés aux qualités d'expert-comptable et de conseil fiscal et en valorisant le cas échéant l'expérience acquise en tant que membre de l'Institut, sont fixés par le Roi. »

L'article 60, § 1er, lui aussi attaqué, dispose :

« Pour les périodes dont Il fixe la durée et qui au total ne peuvent excéder trois ans à partir de l'entrée en vigueur de la présente loi, le Roi peut sur la base de critères tenant compte des diplômes et/ou de l'expérience professionnelle du candidat, déterminer des conditions d'accès au titre de conseil fiscal qui dérogent aux dispositions de la présente loi. »

En exécution de cette disposition, l'arrêté royal du 4 mai 1999 relatif à l'Institut des experts-comptables et des conseils fiscaux dispose que :

« [...] les conditions prévues à l'article 19, 3°, 4° et 5°, de la loi ne sont pas exigées de toute personne qui fait acte de candidature dans les dix-huit mois à compter de l'entrée en vigueur de la loi et qui

- soit justifie avoir exercé pendant cinq années au moins des activités professionnelles impliquant l'acquisition d'une formation suffisante pour l'exercice des activités de conseil fiscal, telles qu'elles sont définies à l'article 38 de la loi et est inscrite sur la liste des experts-comptables visée à l'article 5 de la loi;

- soit justifie être porteur d'un diplôme visé à l'article 2 de l'arrêté royal du 22 novembre 1990 relatif aux diplômes des candidats experts-comptables et des candidats conseils fiscaux, tel que modifié la dernière fois par l'arrêté royal du 4 mai 1999 et avoir exercé pendant cinq années au moins des activités professionnelles impliquant l'acquisition d'une formation suffisante pour l'exercice des activités de conseil fiscal, telles qu'elles sont définies à l'article 38 de la loi ».

La loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales est entrée en vigueur le 29 juin 1999.

Quant à l'étendue de la demande de suspension

B.2. La Cour, qui doit déterminer l'étendue de la demande de suspension sur la base du contenu de la requête, et notamment sur la base de l'exposé des moyens, constate que l'article 19, 3°, 4° et 5°, de la loi du 22 avril 1999 est attaqué mais qu'à ce stade de la procédure, aucun grief n'est articulé contre les 4° et 5° de cet article.

Etant donné que c'est seulement à propos de l'article 19, 3°, et de l'article 60, §1er, qu'est exposé en quoi le principe constitutionnel d'égalité et de non-discrimination serait violé, la Cour limite son examen de la demande de suspension à ces dispositions.

Quant à l'intervention

B.3.1. Par lettre recommandée à la poste le 3 décembre 1999, l'Institut des experts-comptables et des conseils fiscaux demande à intervenir dans la procédure de suspension.

B.3.2. Les dispositions attaquées étant entrées en vigueur le 29 juin 1999 et l'Institut étant chargé par la loi, entre autres, d'établir et de tenir à jour la liste des conseils fiscaux, celui-ci semble, compte tenu de l'examen limité auquel la Cour a pu procéder dans le cadre de la demande de suspension, justifier à suffisance de l'intérêt requis pour se joindre sans délai à la défense menée contre la suspension des articles de la loi dont il doit assurer le respect.

Quant aux conditions de fond de la demande de suspension

B.4. Aux termes de l'article 20, 1°, de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage, deux conditions de fond doivent être remplies pour que la suspension puisse être décidée :

- des moyens sérieux doivent être invoqués;

- l'exécution immédiate de la règle attaquée doit risquer de causer un préjudice grave difficilement réparable.

Les deux conditions étant cumulatives, la constatation que l'une de ces deux conditions n'est pas remplie entraîne le rejet de la demande de suspension.

Quant au risque de préjudice grave difficilement réparable

B.5.1. En vue de démontrer l'existence d'un risque de préjudice grave difficilement réparable, la partie requérante fait valoir qu'elle devra cesser ses activités dans le domaine fiscal et qu'elle perdra dès lors son travail et son unique source de revenus.

B.5.2. La loi du 22 avril 1999 réserve l'usage du titre de conseil fiscal aux personnes physiques et morales qui remplissent les conditions fixées aux articles 19 et suivants et auxquelles l'Institut des experts-comptables et des conseils fiscaux confère la qualité de conseil fiscal. La protection du titre de conseil fiscal n'implique toutefois aucun droit exclusif d'exercer les activités qui peuvent être considérées comme étant celles d'un conseil fiscal : ainsi qu'il est souligné dans les travaux préparatoires, la reconnaissance de la qualité de conseil fiscal n'implique pas un monopole de l'exercice des activités énumérées à l'article 38 de la loi (*Doc. parl.*, Chambre, 1998-1999, n^{os} 1923/1 et 1924/1, p. 3, et n^o 1923/3, pp. 3 et 4).

La circonstance que la partie requérante ne peut se voir conférer le titre de conseil fiscal ne l'empêche donc pas de poursuivre ses activités professionnelles et d'en tirer des revenus. Les articles 16, 18 et 58 de la loi du 22 avril 1999, qu'elle n'attaque du reste pas, lui interdisent seulement de faire usage du titre de conseil fiscal ou d'utiliser un terme susceptible de créer une confusion avec ce titre. Par ailleurs, la loi n'interdit pas d'exercer des activités dans le domaine fiscal au service d'une société qui est autorisée à porter le titre de conseil fiscal (articles 17 et 40).

L'article 42, qui n'est pas non plus attaqué, autorise en outre la création de sociétés par des experts-comptables, des conseils fiscaux et des personnes ayant une autre qualité, en vue

de l'exercice en commun d'activités professionnelles ou de la mise en commun de tout ou partie des charges afférentes à la profession, moyennant l'autorisation préalable et toujours révocable du Conseil de l'Institut des experts-comptables et des conseils fiscaux et dans le respect des conditions fixées par le Roi. Compte tenu des conditions fixées par l'arrêté royal du 4 mai 1999 relatif à l'Institut des experts-comptables et des conseils fiscaux et compte tenu des données du dossier en ce qui concerne la société dont la partie requérante est gérante et associée, cette dernière semble pouvoir répondre aux conditions de l'article 6, § 1er, 1° à 3° et 6°, cependant que l'article 6, § 2, accorde un délai de dix-huit mois à compter de l'entrée en vigueur de la loi pour satisfaire aux autres conditions, c'est-à-dire jusqu'au 29 décembre 2000, délai dans lequel la Cour se sera normalement prononcée sur le recours en annulation.

La Cour observe enfin que la partie requérante a déclaré à l'audience avoir introduit une demande d'agrément en qualité de conseil fiscal auprès de l'Institut des experts-comptables et des conseils fiscaux. Si cette demande devait être rejetée, la partie requérante aurait la possibilité d'attaquer cette décision devant le Conseil d'Etat.

B.5.3. Il résulte de ce qui précède que le préjudice de la partie requérante allégué à l'appui de sa demande de suspension n'est pas le préjudice grave et difficilement réparable qui justifie une suspension des dispositions attaquées.

B.6. La partie requérante invoque en outre comme préjudice grave difficilement réparable que les dispositions attaquées conduiraient, dans la société dont elle est gérante, à un licenciement de personnel et à la perte de clientèle et de renommée.

La Cour observe à ce propos que la société concernée n'a pas introduit de recours en annulation ni de demande de suspension. Un préjudice qui, comme en l'espèce, n'affecte pas directement la situation d'une partie requérante ne peut être pris en considération par la Cour.

B.7. Etant donné qu'il n'est pas satisfait à l'une des conditions de l'article 20, 1°, de la loi spéciale du 6 janvier 1989, la demande doit être rejetée.

Par ces motifs,

la Cour

rejette la demande de suspension.

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 d'arbitrage, à l'audience publique du 22 décembre 1999.

Le greffier,

Le président,

L. Potoms

G. De Baets