

Numéros du rôle : 1796, 1798, 1799, 1800, 1801, 1802 et 1805
Arrêt n° 5/2001 du 25 janvier 2001

A R R E T

En cause : les recours en annulation totale ou partielle de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales, introduits par S. Artois et autres.

La Cour d'arbitrage,

composée des présidents G. De Baets et M. Melchior, et des juges L. François, J. Delruelle, A. Arts, 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 des recours*

a. Par requêtes adressées à la Cour par lettres recommandées à la poste les 8 et 9 novembre 1999 et parvenues au greffe les 9 et 10 novembre 1999, des recours en annulation partielle de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales (publiée au *Moniteur belge* du 11 mai 1999, deuxième édition) ont été introduits par S. Artois, demeurant à 2980 Zoersel, Boogstraat 11 (affaire n° 1796), J. Lejeune, demeurant à 4000 Liège, Quai Saint-Léonard 16/C, boîte 011 (affaire n° 1798), M. De Muynck, demeurant à 8370 Blankenberge, L. Van Audenaerdestraat 7 (affaire n° 1799), M. De Paepe, demeurant à 9860 Oosterzele, Houte 131 (affaire n° 1800), L. Coninx, demeurant à 3000 Louvain, Dagobertstraat 32, E. De Meyer, demeurant à 9550 Sint-Antelinks, Kauwstraat 106, L. Vercammen, demeurant à 3320 Hoegaarden, Altenaken 16, et K. De Tremerie, demeurant à 9550 Sint-Lievens-Esse, Zavelstraat 75 (affaire n° 1801), et B. Claus, demeurant à 9880 Aalter, Lentakkerstraat 6, boîte C (affaire n° 1802).

b. 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 un recours en annulation des articles 19, 3°, 4° et 5°, 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).

La demande de suspension des mêmes dispositions légales a été rejetée par l'arrêt n° 140/99 du 22 décembre 1999, publié au *Moniteur belge* du 22 février 2000.

Cette affaire est inscrite sous le numéro 1805 du rôle de la Cour.

II. *La procédure*

a. *Les affaires n^{os} 1796, 1798, 1799, 1800, 1801 et 1802*

Par ordonnances des 9 et 10 novembre 1999, le président en exercice a désigné les juges des sièges respectifs 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 dans ces affaires des articles 71 ou 72 de la loi organique.

Par ordonnance du 25 novembre 1999, la Cour a joint les affaires.

Les recours ont été notifiés conformément à l'article 76 de la loi organique, par lettres recommandées à la poste le 26 novembre 1999; l'ordonnance de jonction a été notifiée par les mêmes lettres.

L'avis prescrit par l'article 74 de la loi organique a été publié au *Moniteur belge* du 11 janvier 2000.

b. *L'affaire n° 1805*

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.

Le recours a été notifié conformément à l'article 76 de la loi organique, par lettres recommandées à la poste le 24 novembre 1999.

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 de siéger, par le juge L. François.

L'avis prescrit par l'article 74 de la loi organique a été publié au *Moniteur belge* du 4 décembre 1999.

Le Conseil des ministres, rue de la Loi 16, 1000 Bruxelles, a introduit un mémoire par lettre recommandée à la poste le 7 janvier 2000.

c. *Les affaires jointes*

Par ordonnance du 13 janvier 2000, la Cour a joint l'affaire n° 1805 aux affaires déjà jointes n^{os} 1796, 1798, 1799, 1800, 1801 et 1802.

Des mémoires ont été introduits par :

- le Conseil des ministres, rue de la Loi 16, 1000 Bruxelles, par lettres recommandées à la poste le 7 janvier 2000;

- l'Institut des experts-comptables et des conseils fiscaux, ayant son siège à 1050 Bruxelles, rue de Livourne 41, par lettre recommandée à la poste le 9 février 2000.

Ces mémoires ont été notifiés conformément à l'article 89 de la loi organique, par lettres recommandées à la poste le 31 mai 2000.

Par ordonnances des 22 et 26 juin 2000, le président en exercice, à la demande des parties requérantes dans les affaires n^{os} 1796, 1798, 1799, 1800 et 1801, a prorogé jusqu'au 31 août 2000 le délai pour introduire un mémoire en réponse.

Ces ordonnances ont été notifiées aux parties requérantes dans les affaires n^{os} 1796, 1798, 1799, 1800 et 1801, par lettres recommandées à la poste les 23 et 27 juin 2000.

Des mémoires en réponse ont été introduits par :

- l'Institut des experts-comptables et des conseils fiscaux, par lettre recommandée à la poste le 28 juin 2000;
- J. Decock, par lettre recommandée à la poste le 28 juin 2000;
- B. Claus, par lettre recommandée à la poste le 4 juillet 2000;
- J. Lejeune, par lettre recommandée à la poste le 29 août 2000;
- S. Artois, par lettre recommandée à la poste le 30 août 2000;
- M. De Muynck, par lettre recommandée à la poste le 31 août 2000;
- M. De Paepe, par lettre recommandée à la poste le 31 août 2000;
- L. Coninx et autres, par lettre recommandée à la poste le 31 août 2000.

Par ordonnances des 27 avril 2000 et 26 octobre 2000, la Cour a prorogé respectivement jusqu'aux 8 novembre 2000 et 8 mai 2001 le délai dans lequel l'arrêt doit être rendu.

Par ordonnance du 22 novembre 2000, la Cour a déclaré les affaires en état et fixé l'audience au 13 décembre 2000, après avoir invité les parties

- étant donné, d'une part, qu'il résulte des dispositions attaquées, telles que les interprètent le Conseil des ministres et l'Institut des experts-comptables et des conseils fiscaux, que les comptables agréés et comptables-fiscalistes agréés qui sont candidats à l'obtention du titre de conseil fiscal doivent renoncer à leur premier titre, tandis que les experts-comptables peuvent conserver leur titre lorsqu'ils acquièrent aussi la qualité de conseil fiscal, et étant donné, d'autre part, que la loi du 22 avril 1999 (article 48) ne semble pas exclure que des experts-comptables puissent être admis comme membres de l'Institut professionnel des comptables et fiscalistes agréés (I.P.C.F.) sans renoncer à leur qualité d'expert-comptable,

- à exposer oralement, à l'audience, leur point de vue sur la question de savoir si les experts-comptables peuvent être inscrits au tableau de l'I.P.C.F. et, dans l'affirmative, s'ils peuvent cumuler, dans ce cas, les titres d'expert-comptable et de comptable agréé, étant entendu que les pièces (pas de mémoires complémentaires) que les parties utiliseraient, le cas échéant, pour appuyer leur point de vue devaient être communiquées aux autres parties au plus tard trois jours avant l'audience, faute de quoi la Cour ne pourrait en tenir compte.

Par la même ordonnance, la Cour a constaté que le juge E. Cerexhe, légitimement empêché de siéger, était remplacé comme membre du siège par le juge R. Henneuse.

Cette ordonnance a été notifiée aux parties ainsi qu'à leurs avocats, par lettres recommandées à la poste le 23 novembre 2000.

Des pièces ont été adressées à la Cour par K. De Tremerie le 6 décembre 2000 et par J. Lejeune et l'Institut des experts-comptables et des conseils fiscaux par lettres recommandées à la poste le 8 décembre 2000.

A l'audience publique du 13 décembre 2000 :

- ont comparu :
- Me C. Vanderkerken, avocat au barreau de Hasselt, pour S. Artois;
- Me C. Matthijs, avocat au barreau de Courtrai, pour J. Decock et P. De Paepe;

- J. Lejeune, L. Coninx et B. Claus, en leur nom propre;
- 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 A. Arts et J. Delruelle ont fait rapport;
- les parties précitées ont été entendues;
- les affaires ont été mises 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 et à l'objet des recours

A.1.1. Le requérant dans l'affaire n° 1796, qui invoque ses qualités de comptable-fiscaliste agréé et de titulaire du diplôme sanctionnant la formation de chef d'entreprise délivré pour la profession de conseil fiscal, demande l'annulation des articles 16 à 33 et de l'article 60 de la loi du 22 avril 1999.

A.1.2. Le requérant dans l'affaire n° 1798 demande, en sa qualité d'expert fiscal, l'annulation de l'article 60 de la loi du 22 avril 1999 ainsi que des dispositions de cette loi qui excluraient les comptables agréés de la liste des conseils fiscaux.

A.1.3. Les parties requérantes dans les affaires n°s 1799 et 1800 invoquent leur qualité respective de comptable agréé et de comptable-fiscaliste agréé. Elles demandent l'annulation des articles 16 à 33, et « en particulier de l'article 19 », ainsi que de l'article 60 de la loi du 22 avril 1999.

A.1.4. Les quatre parties requérantes dans l'affaire n° 1801 sont toutes des comptables agréés. Elles demandent l'annulation des articles 16 à 33, et « en particulier de l'article 19 », de la loi du 22 avril 1999.

A.1.5. Le requérant dans l'affaire n° 1802 invoque sa qualité de conseiller fiscal inscrit au registre du commerce de Gand dans la branche d'activité « bureau consultatif en matière fiscale et sociale ».

Il demande l'annulation de l'ensemble de la loi ou de ses articles 2, 6, 18, 19, 3° à 6°, 38, 43, 46, alinéa 2, 49, 50, § 1er, 1° et 3°, et § 3, 52, § 1er, alinéa 2, 53, 58, alinéa 2, 59 et 60, § 1er.

A.1.6. La partie requérante dans l'affaire n° 1805 est titulaire du diplôme sanctionnant la formation de chef d'entreprise, délivré pour la profession de conseil fiscal, et déclare exercer depuis 1987 la fonction de conseil fiscal et de gérant de la s.p.r.l. Fiscaliteit Van As G. Elle demande l'annulation des articles 19, 3°, 4°, 5°, et 60, § 1er, de la loi du 22 avril 1999.

A.2.1. Selon le Conseil des ministres, le recours dans l'affaire n° 1802 n'est pas recevable.

Le Conseil des ministres fait valoir que le requérant dans cette affaire reste en défaut de démontrer que les dispositions attaquées sont susceptibles de lui causer un préjudice; il ne justifierait donc pas de l'intérêt requis en droit.

Le Conseil des ministres déclare en outre que les moyens formulés sont obscurs.

A.2.2. Selon le requérant dans l'affaire n° 1802, c'est au Conseil des ministres de prouver ses allégations et celui-ci ne démontre pas que la norme attaquée n'affecte pas défavorablement le requérant.

Le requérant énumère une série de faits. Il n'est pas agréé par l'Institut professionnel des comptables (I.P.C.) et son inscription a été radiée en 1996, en raison du non-paiement de la cotisation de membre. Une plainte contre le requérant pour exercice illégal de la profession de comptable a été classée sans suite. « Pour porter le titre de conseil fiscal, le requérant doit maintenant être en possession d'un diplôme universitaire ou d'un diplôme de l'enseignement supérieur de niveau universitaire et cette qualité doit lui être conférée par l'Institut des experts-comptables et des conseils fiscaux (I.E.C.). Le requérant n'est toutefois pas titulaire de ces diplômes et ne les obtiendra vraisemblablement plus jamais, compte tenu de son âge (59 ans). »

Le requérant renvoie également à la question préjudicielle inscrite sous le numéro 1808 et considère qu'il est évident que les normes attaquées l'affectent défavorablement.

En ce qui concerne l'exception basée sur l'obscurité des moyens, le requérant déclare que cela n'a pas empêché le Conseil des ministres d'assumer sa défense et que rien n'empêche le Conseil des ministres de demander des éclaircissements.

Quant à l'intervention de l'Institut des experts-comptables et des conseils fiscaux

A.3. L'Institut des experts-comptables et des conseils fiscaux (ci-après également : I.E.C.) a introduit un mémoire en intervention et un mémoire en réponse. L'I.E.C. souhaite intervenir en défendant contre les recours dans les affaires n^{os} 1796, 1798, 1799, 1800, 1801 et 1802.

Pour appuyer son intérêt à l'intervention, l'Institut fait valoir qu'il est évident qu'une annulation partielle de la loi du 22 avril 1999 est susceptible d'influencer sa situation et sa tâche, compte tenu en particulier de la mission qui lui incombe de conférer le titre de conseil fiscal à ceux qui remplissent les conditions légales.

Quant aux moyens dirigés contre les dispositions qui empêchent le cumul des titres de conseil fiscal et de comptable agréé ou de comptable-fiscaliste agréé

A.4.1. Plusieurs parties requérantes demandent l'annulation des articles 16 à 33, et en particulier de l'article 19, de la loi du 22 avril 1999, en tant que ces dispositions sont interprétées en ce sens que les comptables agréés ne pourraient bénéficier de la protection du titre de conseil fiscal sans renoncer à leur agrégation en tant que comptable.

A.4.2.1. Le requérant dans l'affaire n° 1796 invoque, dans un premier moyen, la violation des articles 10 et 11 de la Constitution.

Il dénonce le fait que les dispositions attaquées, dans l'interprétation que leur donne l'I.E.C., ont pour conséquence que le port du titre et l'exercice de la profession de conseil fiscal combinés avec le port d'un autre titre sont réservés aux experts-comptables, à l'exclusion des porteurs de tout autre titre, en particulier celui de comptable agréé ou de comptable-fiscaliste agréé, et qu'il ne serait donc pas permis aux comptables d'obtenir la qualité de conseil fiscal sans renoncer à leur qualité de comptable.

Selon le requérant dans l'affaire n° 1796, il est ainsi créé, entre deux catégories de personnes se trouvant dans la même situation, une distinction pour laquelle il n'existe aucune justification objective et raisonnable à la lumière de l'objectif de la loi du 22 avril 1999. Cette loi vise à protéger le contribuable en réglementant la profession fiscale et en soumettant l'exercice de celle-ci à un contrôle qualitatif et déontologique assuré par l'Institut des experts-comptables et des conseils fiscaux. L'exclusion des comptables et des comptables-fiscalistes ne sert pas ce but et il n'existe donc aucun lien raisonnable de proportionnalité entre l'objectif et la mesure.

A.4.2.2. Le requérant dans l'affaire n° 1798 invoque, dans un second moyen, pour des motifs analogues, la violation des articles 10 et 11 de la Constitution, en tant qu'il résulte des dispositions attaquées, dans l'interprétation que leur donne l'I.E.C., qu'un comptable qui demande la qualité de conseil fiscal doit renoncer à son titre de comptable agréé. « Cette interprétation [...] est discriminatoire : un conseil fiscal peut exercer des activités comptables s'il est aussi expert-comptable, mais pas s'il est comptable. »

A.4.2.3. Les parties requérantes dans les affaires n°s 1799 et 1800 articulent, dans un premier moyen, les mêmes griefs que ceux du premier moyen formulé dans l'affaire n° 1796, mais, en particulier, cette fois, à l'encontre de l'article 19 de la loi du 22 avril 1999.

A.4.2.4. Les mêmes griefs sont invoqués dans le moyen unique pris dans l'affaire n° 1801.

A.4.3. Selon le Conseil des ministres, le législateur a clairement voulu prévoir une profession de conseil fiscal distincte, dont le titre bénéficie d'une protection afin de mieux protéger le contribuable.

Dans ce but, le législateur pouvait exiger des comptables qu'ils choisissent de demander leur inscription, soit en tant que comptable-fiscaliste, soit en tant que conseil fiscal sans pouvoir exercer désormais des activités indépendantes en tant que comptable. Dans le premier cas, il est clair, pour le contribuable, que le prestataire de services est en principe un comptable qui s'occupe également de matières fiscales. Dans le second cas, le contribuable sait qu'il s'agit d'une personne qui exerce les activités de conseil fiscal définies à l'article 38 de la loi du 22 avril 1999.

Selon le Conseil des ministres, cette mesure n'est pas disproportionnée au but visé, à savoir assurer la protection du contribuable. Les comptables-fiscalistes ou même les comptables peuvent en effet continuer à exercer les activités de conseil fiscal. Il leur est seulement interdit de porter le titre de conseil fiscal.

En ordre subsidiaire, le Conseil des ministres fait observer qu'une intégration plus poussée des professions prestataires de services en matière de comptabilité et de fiscalité a été recherchée. La loi du 22 avril 1999 a créé en outre un « comité inter-instituts » qui pourra discuter de la fusion des différents instituts. Le législateur a donc opté pour une suppression progressive des différences entre les professions comptables et fiscales.

A.4.4. Selon le requérant dans l'affaire n° 1796, la thèse du Conseil des ministres, selon laquelle il n'est pas permis d'être à la fois membre de l'I.E.C. et de l'Institut professionnel des comptables et fiscalistes agréés (ci-après aussi: I.P.C.F.), repose sur une interprétation qui ne trouve aucun fondement dans le texte de la loi.

Etant donné que le législateur recherche une fusion de tous les instituts, il est logique d'interpréter la loi en ce sens qu'une affiliation simultanée est effectivement possible. Dès lors que la loi, selon le Conseil des ministres, règle seulement l'emploi du titre de conseil fiscal et non l'exercice des activités de conseil fiscal, le requérant estime qu'il est également logique de permettre aux comptables agréés qui remplissent les conditions d'être aussi membres de l'I.E.C.

Le requérant dans l'affaire n° 1796 fait observer que, contrairement aux professions pour lesquelles existent des incompatibilités, il n'y a pas de conflit d'intérêts lors de l'exercice simultané des professions de comptable agréé et de conseil fiscal. Un comptable agréé qui demande l'autorisation de porter le titre de conseil fiscal exprime la volonté de se conformer aux obligations déontologiques tant de l'I.E.C. que de l'I.P.C.F. La *ratio legis* qui rendrait nécessaire une incompatibilité fait par conséquent défaut en l'espèce.

L'interprétation avancée par l'I.E.C., selon laquelle seuls les experts-comptables peuvent combiner leur titre avec celui de conseil fiscal, est discriminatoire à l'égard des comptables agréés. Dans cette interprétation, les comptables agréés ne peuvent plus obtenir qu'une agrégation en qualité de « fiscaliste », ce qui recouvre une réalité moins large que le titre de conseil fiscal.

Selon le requérant, la réglementation actuelle aboutit assez paradoxalement à ce que le contribuable qui fait appel à un comptable agréé peut se voir offrir les services d'un conseil fiscal mais non la protection qui entoure la prestation de services effectuée par un porteur du titre de conseil fiscal. Le législateur prive le comptable agréé

du droit de communiquer à sa clientèle, en portant le titre de conseil fiscal, que sa prestation de services s'effectue dans les conditions qui garantissent aux contribuables un contrôle qualitatif et déontologique.

Le requérant dans l'affaire n° 1796 conclut que ce serait discriminatoire si l'objectif n'était pas de protéger les contribuables mais d'accorder aux experts-comptables le monopole en matière de conseil fiscal.

A.4.5. Les parties requérantes dans les affaires n^{os} 1799 et 1800 se rallient, dans leur mémoire en réponse, au mémoire en réponse introduit par les parties requérantes dans l'affaire n° 1801.

Ces dernières répondent au mémoire du Conseil des ministres qu'il n'est dit ni dans la loi du 22 avril 1999 ni dans les travaux préparatoires de celle-ci que le comptable doit opérer un choix ou que serait autorisée uniquement l'affiliation à un seul institut, et encore moins qu'un comptable qui souhaite se faire inscrire sur la liste des conseils fiscaux et qui remplit les conditions peut être privé de son gagne-pain en tant que comptable indépendant.

Les parties requérantes dans l'affaire n° 1801 persistent à penser que les dispositions attaquées sont discriminatoires en tant qu'elles sont interprétées en ce sens que l'inscription des comptables sur la liste des conseils fiscaux implique qu'ils renoncent à leur titre de comptable agréé. Selon elles, le fait qu'un comptable indépendant soit membre d'un autre institut ne saurait justifier qu'il ne puisse se profiler comme conseil fiscal. Le contrôle assuré par l'I.E.C. aussi bien que par l'I.P.C.F. offre au contribuable des garanties complémentaires. Un conseil fiscal qui porte également le titre de comptable agréé est soumis à l'I.E.C. pour ses activités fiscales et à l'I.P.C.F. pour ses activités comptables.

Selon les parties requérantes dans l'affaire n° 1801, refuser l'inscription d'une personne parce qu'il se trouve que celle-ci est aussi membre d'un autre institut est contraire à l'autre objectif du législateur qui consiste à favoriser le rapprochement entre les divers instituts.

Elles considèrent que l'éventuelle interdiction de cumul des titres de conseil fiscal et de comptable agréé est non seulement injustifiée mais est également disproportionnée à l'objectif poursuivi par le législateur. La seule manière légale de se profiler en tant que spécialiste hautement qualifié en matière de fiscalité est refusée aux parties requérantes bien qu'elles remplissent les conditions à cette fin.

A.4.6. L'Institut des experts-comptables et des conseils fiscaux estime qu'il peut difficilement être question d'une discrimination entre les comptables agréés ou les comptables-fiscalistes agréés, d'une part, et les experts-comptables, d'autre part, parce que le comptable agréé qui remplirait les conditions légales pour devenir conseil fiscal remplirait du même coup les conditions légales pour devenir expert-comptable, étant donné que ces conditions sont identiques, en vertu de l'article 19 de la loi du 22 avril 1999.

« Quelqu'un qui est comptable agréé ou comptable-fiscaliste agréé peut donc, s'il remplit les conditions fixées par la loi pour devenir conseil fiscal, obtenir également, en plus du titre de conseil fiscal, celui d'expert-comptable et poursuivre ses activités sous ce double titre. Il devra néanmoins renoncer au titre de comptable agréé ou de comptable-fiscaliste agréé, mais ceci n'est nullement discriminatoire dès lors qu'il a la possibilité d'obtenir, en plus du titre de conseil fiscal, celui d'expert-comptable et que ce dernier titre lui permet de continuer à exercer ses activités de comptable. » L'abandon du titre de comptable agréé est nécessaire, estime l'I.E.C., eu égard au fait que le législateur a aligné le statut du conseil fiscal sur celui de l'expert-comptable et le statut du comptable-fiscaliste agréé sur celui de comptable agréé, en vue de favoriser la transparence dans la prestation de services fiscaux.

Dans son mémoire en réponse, la partie intervenante précise que la thèse précitée vaut seulement pour le comptable agréé qui souhaite obtenir le titre de conseil fiscal en dehors du régime transitoire de l'article 60, § 1er, de la loi du 22 avril 1999 et non pour le comptable agréé qui demande le titre de conseil fiscal sur la base de cette disposition transitoire, comme c'est le cas pour certaines des parties requérantes.

Le comptable agréé qui obtient le titre de conseil fiscal sur la base du régime transitoire, sans devoir satisfaire aux exigences de l'article 19, 4° (stage) et 5° (examen d'aptitude), ne remplit pas les conditions pour obtenir le titre d'expert-comptable, mais il devra cependant renoncer à son titre de comptable agréé. Selon l'I.E.C., ceci n'est toutefois pas contraire aux articles 10 et 11 de la Constitution : la transparence voulue par le

législateur dans la prestation de services fiscaux serait mise à néant si une catégorie distincte de personnes cumulait les titres de comptable agréé et de conseil fiscal. L'interdiction de cumul est proportionnée à la transparence souhaitée, étant donné qu'elle a seulement une incidence pour les comptables agréés qui font appel au régime temporaire de transition.

A.4.7. Le requérant dans l'affaire n° 1796 répond à la partie intervenante que les deux catégories de personnes (les experts-comptables et les comptables agréés) qui poursuivent un même but, à savoir obtenir le titre de conseil fiscal, doivent être traitées de la même manière. Tous ceux qui remplissent les conditions d'accès doivent pouvoir obtenir le deuxième titre de manière égale, ce qui n'est pas le cas actuellement.

Selon le requérant, le niveau de formation de l'expert-comptable qui demande que lui soit reconnu un second titre en tant que conseil fiscal ne constitue pas un critère pertinent, étant donné que le comptable doit apporter la preuve d'un niveau de formation égal pour obtenir le titre de conseil fiscal.

Il y a donc bien une discrimination, dans la mesure où, selon l'interprétation donnée par l'I.E.C., un comptable ne peut obtenir le titre de conseil fiscal que s'il renonce à sa qualité de comptable agréé.

A.4.8. Le requérant dans l'affaire n° 1798 soutient que l'I.E.C. donne aujourd'hui une nouvelle interprétation aux dispositions attaquées lorsqu'il affirme qu'un comptable agréé qui acquiert le titre de conseil fiscal peut poursuivre ses activités de comptable puisqu'il peut également être repris sur la liste des experts-comptables, étant donné que les conditions posées à cette fin sont les mêmes que celles qui concernent les conseils fiscaux.

Le requérant souligne que l'I.E.C. n'avait jamais mentionné auparavant la possibilité d'obtenir aussi le titre d'expert-comptable et que c'est seulement dans une lettre du 21 décembre 1999 - après l'introduction du recours par le requérant - qu'il a été question pour la première fois d'un régime de « passerelles » entre l'I.E.C. et l'I.P.C.F. Selon le requérant dans l'affaire n° 1798, la nouvelle interprétation donnée par l'I.E.C. n'est plus discriminatoire.

Il maintient toutefois son recours en tant que les dispositions attaquées seraient encore interprétées comme excluant l'inscription des comptables agréés qui satisfont à toutes les conditions pour figurer sur la liste des conseils fiscaux, dans la mesure où ils devraient renoncer à leur agrégation en qualité de comptable sans pouvoir se faire inscrire simultanément sur la liste des experts-comptables dans le cadre du régime transitoire prévu en exécution de l'article 60, § 1er, de la loi du 22 avril 1999.

A.4.9. Les parties requérantes dans l'affaire n° 1801, suivies en cela par les parties requérantes dans les affaires n°s 1799 et 1800, contestent les arguments de l'I.E.C.

La thèse de la partie intervenante selon laquelle il n'y aurait pas de discrimination parce qu'un comptable agréé qui remplit les conditions pour devenir conseil fiscal satisfait du même coup aussi aux conditions pour devenir expert-comptable, ne tient certainement pas, selon les parties requérantes, pour les comptables agréés existants, étant donné que le régime transitoire de l'article 60, § 1er, s'applique exclusivement au titre de conseil fiscal et non à celui d'expert-comptable. Le comptable agréé qui souhaite devenir expert-comptable devrait à nouveau accomplir un stage et réussir un examen d'aptitude. « Ceci n'est généralement plus possible pour quelqu'un qui est pleinement engagé dans la vie professionnelle, surtout s'il a en outre atteint déjà un âge avancé. »

Quant aux moyens dirigés contre les dispositions relatives à l'expérience professionnelle et aux diplômes requis

A.5.1. Plusieurs parties requérantes demandent l'annulation de l'article 60 de la loi du 22 avril 1999.

A.5.2.1. Les requérants dans les affaires n°s 1796, 1799 et 1800 formulent un deuxième moyen pris de la violation des articles 10 et 11 de la Constitution, en ce que l'article 60 autorise le Roi à déterminer, pour une période transitoire, des conditions d'accès au titre de conseil fiscal qui dérogent à la loi du 22 avril 1999 et l'autorise, sur cette base, à prévoir par arrêté royal que seuls les experts-comptables doivent posséder des diplômes « ou » avoir de l'expérience professionnelle, tandis que les autres doivent avoir à la fois certains diplômes et de l'expérience professionnelle.

Selon les requérants, il n'existe pas de rapport raisonnable de proportionnalité entre l'objectif poursuivi, qui consiste à offrir, durant la période transitoire, à ceux qui exercent la profession de conseil fiscal, la possibilité d'obtenir le titre de conseil fiscal sans devoir satisfaire aux conditions de l'article 19 de la loi du 22 avril 1999, et le moyen utilisé, qui fait qu'il n'est exigé des experts-comptables qu'une expérience professionnelle de 5 ans et qu'à d'autres sont en outre imposées des conditions de diplôme.

A.5.2.2. Le requérant dans l'affaire n° 1798 invoque également, dans son premier moyen, la violation des articles 10 et 11 de la Constitution par l'article 60, en ce qu'il autorise le Roi à dispenser les experts-comptables de toute condition de diplôme, alors que toutes les autres personnes doivent non seulement justifier d'une expérience professionnelle mais doivent aussi posséder un diplôme pour pouvoir être reconnues en qualité de conseil fiscal.

Le requérant fait observer que lorsque l'Institut des experts-comptables a été créé il y a quinze ans, un régime transitoire avait également été prévu, en vertu duquel les personnes qui pouvaient justifier de six années d'expérience professionnelle étaient dispensées de toute condition de diplôme, en sorte qu'il y a des experts-comptables qui n'ont jamais dû produire un diplôme.

A.5.2.3. Dans un moyen unique, la partie requérante dans l'affaire n° 1805 invoque elle aussi la violation des articles 10 et 11 de la Constitution tant par l'article 60 que par l'article 19, 3°, 4° et 5°, de la loi du 22 avril 1999.

Selon la partie requérante, le fait que des experts-comptables aient pu autrefois être inscrits sur la liste des experts-comptables sans aucune condition de diplôme et sur la seule base de l'expérience professionnelle et qu'ils puissent maintenant obtenir la qualité de conseil fiscal de nouveau sans condition de diplôme, en raison de leur qualité d'expert-comptable, est discriminatoire par rapport à d'autres personnes qui exercent depuis plusieurs années déjà 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 remplissent pas les conditions 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. Elle estime qu'il est pour le moins établi qu'il n'existe pas de rapport raisonnable de proportionnalité entre la disposition contestée et le but légitime visé par le législateur.

A.5.3.1. Le Conseil des ministres estime que la distinction dénoncée dans les affaires n^{os} 1796, 1798, 1799 et 1800 ne résulte pas de l'article 60, § 1er, litigieux mais de l'arrêté royal du 4 mai 1999 relatif à l'Institut des experts-comptables et des conseils fiscaux, dont le contrôle échappe à la compétence de la Cour. Il ne peut être présumé que la disposition législative autorise le Roi à violer les articles 10 et 11 de la Constitution.

En ordre subsidiaire, le Conseil des ministres soutient qu'il n'y a pas de violation des articles précités de la Constitution : le législateur était en droit de lier des conditions à l'exercice d'une activité professionnelle déterminée, comme il l'a fait dans l'article 19 de la loi du 22 avril 1999. Ces conditions d'accès, y compris les conditions de diplôme fixées par l'arrêté royal du 22 novembre 1990, sont objectives, raisonnablement justifiées et proportionnées à l'objectif qui consiste à n'accepter que les personnes qui satisfont aux garanties de qualité qui sont aujourd'hui exigées d'un conseil fiscal.

Selon le Conseil des ministres, les requérants négligent le fait que les personnes qui sont inscrites sur la liste des experts-comptables doivent elles aussi remplir les conditions de diplôme fixées à l'article 2 de l'arrêté royal du 22 novembre 1990 relatif aux diplômes des candidats experts-comptables et des candidats conseils fiscaux.

S'agissant de la catégorie particulière des experts-comptables qui, lors de la création de l'Institut des experts-comptables, avaient déjà été inscrits sans aucune condition de diplôme et qui peuvent bénéficier de la mesure transitoire contestée, le Conseil des ministres fait observer que ces personnes ont, dans l'intervalle, déjà exercé la profession durant quinze ans, sous le contrôle de l'Institut, en particulier pour ce qui concerne la déontologie et la formation permanente.

A.5.3.2. Le Conseil des ministres répond de manière analogue en ce qui concerne le recours dans l'affaire n° 1805, en précisant que le moyen formulé dans cette affaire vise certes aussi l'article 19 mais qu'il est en réalité dirigé seulement contre les dispositions prises en exécution de l'article 60, § 1er.

A.5.4. L'Institut des experts-comptables et des conseils fiscaux estime que l'article 60 en lui-même ne contient rien qui serait contraire aux articles 10 et 11 de la Constitution et que le fait que l'article 2 de l'arrêté royal du 4 mai 1999 relatif à l'Institut des experts-comptables et des conseils fiscaux serait discriminatoire - *quod non* - ne constitue pas un motif suffisant pour conclure à l'inconstitutionnalité de la disposition législative attaquée.

Pour le cas seulement où la Cour considérerait que la constitutionnalité de la disposition d'exécution a une incidence sur la constitutionnalité de la disposition législative, la partie intervenante soutient que l'article 2 de l'arrêté royal précité n'est pas discriminatoire. L'I.E.C. estime, en ordre principal, qu'aucune comparaison n'est possible entre des experts-comptables qui exercent déjà leur profession, sous contrôle, depuis quinze ans et d'autres personnes. En ordre subsidiaire, il existe en tout cas une justification objective et raisonnable pour autoriser la première catégorie citée et non les personnes qui n'étaient pas inscrites sur la liste des experts-comptables. Etant donné qu'antérieurement à la loi du 22 avril 1999, toute personne pouvait exercer sans aucun contrôle des activités en tant que conseil fiscal, une carrière professionnelle même longue n'est pas de nature à offrir des garanties suffisantes quant aux compétences de l'intéressé. Les moyens sont donc proportionnés à l'objectif poursuivi, à savoir autoriser seulement des personnes compétentes à obtenir durant la période transitoire le titre légalement protégé.

A.5.5. La partie requérante dans l'affaire n° 1796 affirme que c'est réellement la loi elle-même qui rend possible la distinction dénoncée. La requête n'est pas dirigée contre un arrêté d'exécution mais contre l'article 60 de la loi du 22 avril 1999, étant donné que cette disposition laisse la possibilité d'édicter une disposition d'exécution discriminatoire.

A.5.6. La partie requérante dans l'affaire n° 1805 fait observer, dans son mémoire, que les experts-comptables ne peuvent donner des conseils en matière fiscale que de façon accessoire (article 78, 5°, de la loi du 21 février 1985 relative à la réforme du révisorat d'entreprises). Selon elle, il demeure discriminatoire que des experts-comptables qui n'ont à aucun moment dû produire un diplôme puissent obtenir maintenant le titre de conseil fiscal sur la base de leur expérience professionnelle - alors qu'ils ne se sont occupés qu'accessoirement d'affaires fiscales -, contrairement aux personnes qui peuvent se prévaloir d'une longue expérience professionnelle en tant que conseil fiscal, avec ou sans contrôle, mais qui ne peuvent obtenir le titre parce qu'elles ne disposent pas du diplôme requis.

La partie requérante estime que cette distinction trouve bien son origine dans l'article 19 (partiellement) et dans l'article 60, § 1er, de la loi du 22 avril 1999. Elle admet qu'il faut choisir une interprétation conforme à la Constitution mais il convient, selon elle, de répondre aussi à l'interprétation que le Roi a donnée à l'habilitation qui Lui a été conférée. « L'inconstitutionnalité de l'arrêté ou mieux, l'interprétation donnée par le Roi au pouvoir que Lui a conféré la loi amène à conclure à l'inconstitutionnalité de cette dernière. » Une disposition législative qui permet au Roi de prendre des mesures d'exécution discriminatoires est elle-même discriminatoire.

La partie requérante dans l'affaire n° 1805 ne nie pas que le législateur puisse lier des conditions à l'exercice de certaines activités professionnelles et faire dépendre cet exercice de l'inscription sur une liste, ni que certaines conditions de diplôme puissent être posées, mais elle considère qu'il est discriminatoire d'imposer des conditions de diplôme aux personnes qui ne sont pas experts-comptables et qui souhaitent obtenir le titre de conseil fiscal, alors que cela n'est pas nécessaire pour les experts-comptables. « Lorsque le Conseil des ministres soutient qu'il est normal que les personnes qui ne sont pas experts-comptables doivent remplir certaines conditions de diplôme et que cela est proportionné à l'objectif poursuivi, qui est de prévoir des garanties de qualité, ceci ne serait-il pas nécessaire pour les experts-comptables qui n'ont jamais dû satisfaire à aucune condition de diplôme ? »

La requérante fait également observer que l'avis formulé par le Conseil supérieur des professions économiques, dans lequel il était suggéré, comme mesure transitoire, d'imposer aux personnes qui ne sont pas experts-comptables non pas des conditions de diplôme mais bien une expérience professionnelle de quinze ans, a été écarté.

Elle conclut qu'il n'existe pas de justification raisonnable pour le traitement inégal visé et que les articles attaqués sont en tant que tels contraires aux articles 10 et 11 de la Constitution. Il est certes dit que la loi régleme seulement le titre, mais la requérante considère qu'elle ne pourra plus exercer sa profession sur une base indépendante, ce qui constitue une grave limitation de ses possibilités professionnelles.

A.5.7. Les parties requérantes dans les affaires n^{os} 1799 et 1800 se rallient, dans leur mémoire en réponse, au point de vue développé par la partie requérante dans l'affaire n° 1805.

Quant à l'affaire n° 1802

Premier moyen

A.6.1.1. Dans une première série de griefs, le requérant dans l'affaire n° 1802 demande l'annulation de l'ensemble de la loi du 22 avril 1999.

Il se plaint de ce que «l'urgence, conformément à l'article 80 de la Constitution» a été demandée à la section de législation du Conseil d'Etat. Selon le requérant, la loi attaquée viole les articles 10 et 11 de la Constitution « puisque la limitation imposée à la section de législation du Conseil d'Etat en ce qui concerne le critère de distinction avec de bonnes lois ne trouve pas de justification raisonnable et que cette justification n'est pas proportionnée à l'objectif poursuivi et aux effets de la mesure envisagée. »

Selon lui, il est également discriminatoire que la création de l'I.P.C.F. par l'article 43 de la loi attaquée « prive de manière injustifiée les justiciables de voies de recours ».

Il dénonce aussi le fait « qu'il n'existe pas de réglementation en matière de comptables agréés I.P.C. internes et externes » et considère que cette « lacune normative » viole les articles 10 et 11 de la Constitution.

A.6.1.2. Le Conseil des ministres fait observer que la Cour n'est pas compétente pour censurer les lois au motif d'une prétendue absence de demande d'avis au Conseil d'Etat. En ordre subsidiaire, le Conseil des ministres constate que le requérant se trompe lorsqu'il affirme que l'article 80 de la Constitution donne lieu à un avis d'urgence du Conseil d'Etat. Selon le Conseil des ministres, il n'est pas possible de comprendre quelle serait la discrimination invoquée par le requérant ni en quoi celui-ci serait lésé.

En ce qui concerne la création de l'I.P.C.F. par l'article 43, le Conseil des ministres répond que le requérant ne démontre pas quelle différence de traitement l'affecte et en quoi consisterait la discrimination.

Le Conseil des ministres s'interroge également sur l'intérêt du requérant en ce qui concerne le grief relatif à la lacune normative en matière de comptables internes et externes. Le requérant n'établit pas comment cette différence de traitement l'affecte personnellement et en quoi elle constituerait une violation des dispositions invoquées. A titre tout à fait subsidiaire, le Conseil des ministres déclare que la Cour ne peut prononcer une annulation puisque la prétendue violation provient d'une lacune normative.

A.6.1.3. Le requérant dans l'affaire n° 1802 répond que sa défense ne peut être de la même qualité que si la section de législation du Conseil d'Etat avait pu remplir convenablement sa mission.

Il dénonce le fait que l'I.P.C.F. a été institué à la demande d'une association sans but lucratif (a.s.b.l.) qui ne satisfait pas aux formalités de publication imposées par la loi sur les a.s.b.l. et qu'il n'a jamais eu l'occasion de développer ses griefs à ce sujet devant aucune juridiction.

Il dénonce également le fait que l'article 5 de la loi du 22 avril 1999 autorise des experts-comptables et des conseils fiscaux externes et internes mais que la comptabilité et la comptabilité-fiscalité exercées dans un lien de subordination sont exclues.

Deuxième moyen

A.7.1. Le moyen est dirigé contre les articles 18, 46, alinéa 2, et 58 de la loi du 22 avril 1999.

Selon le requérant, ces dispositions violent les articles 10 et 11 de la Constitution, «en tant que la dénomination de l'activité commerciale crée une confusion avec le titre de conseil fiscal ou avec le titre de comptable-fiscaliste». Il estime que les mêmes articles de la Constitution sont violés par l'article 58 «en tant qu'un terme susceptible de prêter à confusion avec celui de comptable-fiscaliste agréé peut donner lieu à une peine d'emprisonnement, alors qu'un terme prêtant à confusion avec celui de conseil fiscal n'est pas puni d'une peine d'emprisonnement.»

A.7.2. Le Conseil des ministres fait observer que le requérant ne porte ni le titre de conseil fiscal ni celui de comptable-fiscaliste et qu'il n'est pas affecté personnellement et directement.

A.7.3. Le requérant dans l'affaire n° 1802 déclare avoir un intérêt au moyen étant donné qu'il exerce une activité commerciale que les experts-comptables et les conseillers fiscaux exercent également. « Le problème qui se pose est toutefois que, pour cette activité commerciale, un nom générique est utilisé qui, pour les membres des instituts, est considéré comme un titre protégé et que cette dénomination entraîne des peines correctionnelles pour ceux qui ne sont pas membres, quand bien même cette appellation prêterait à confusion. »

Troisième moyen

A.8.1. Dans ce moyen, le requérant demande l'annulation des articles 2 et 43 de la loi du 22 avril 1999, pour violation des articles 10 et 11 de la Constitution, « en tant que les praticiens du droit fiscal doivent être inscrits au tableau d'un organisme regroupant les praticiens du droit comptable et ne peuvent créer un organisme distinct [...] ».

A.8.2. Le Conseil des ministres répond que c'était la volonté expresse du législateur d'organiser la profession de conseil fiscal et d'en protéger le titre. Selon lui, la circonstance que les conseils fiscaux sont regroupés au sein de l'Institut des experts-comptables et des conseils fiscaux n'enlève rien à la nature et à la fonction spécifiques des conseils fiscaux.

A.8.3. Le requérant dans l'affaire n° 1802 trouve étrange qu'on n'ait pas appliqué la « loi Verhaegen » (loi-cadre du 1^{er} mars 1976 réglementant la protection du titre professionnel et l'exercice des professions intellectuelles prestataires de services) en vue de la protection des experts-comptables et des conseils fiscaux, mais que deux lois distinctes (la loi du 21 février 1985 relative à la réforme du révisorat d'entreprises et la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales) aient été adoptées.

Quatrième moyen

A.9.1. Selon le requérant, les articles 10 et 11 de la Constitution sont violés par l'article 50, § 1^{er}, 3^o, en ce que la cotisation à payer par les conseils fiscaux est fixée par l'assemblée générale et la cotisation des comptables-fiscalistes par le Conseil national. Les mêmes articles de la Constitution seraient également violés par l'article 58, alinéa 2, en tant que celui-ci « autorise aussi la Chambre exécutive à radier un membre du tableau en cas de non-paiement de la cotisation [...] ».

A.9.2. Le Conseil des ministres réagit de la même manière qu'à l'égard du deuxième moyen (A.7.2).

A.9.3. Le requérant dans l'affaire n° 1802 répète ce qu'il a déjà répondu à propos du deuxième moyen. Il déclare qu'il a « été radié du tableau parce qu'il souhaitait contester la cotisation exagérément élevée et uniforme ».

Cinquième moyen

A.10.1. Dans ce moyen, le requérant dénonce le fait qu'une disposition semblable à celle de l'article 19, 6^o, selon laquelle les conseils fiscaux doivent prêter serment, n'existe pas pour les comptables agréés et les comptables-fiscalistes agréés.

A.10.2. Selon le Conseil des ministres, le requérant n'a pas d'intérêt à ce moyen.

Quant au fond, le Conseil des ministres estime que le législateur peut imposer le serment aux experts-comptables et conseils fiscaux externes qui travaillent en toute indépendance et ont une fonction de contrôle.

Le Conseil des ministres fait encore observer que le requérant ne se plaint pas de ce que les experts-comptables et conseils fiscaux externes doivent prêter serment mais bien de ce que les comptables ne le doivent pas, en sorte qu'il conteste une lacune de la législation qui ne peut donner lieu à une annulation de la disposition attaquée.

A.10.3. Le requérant dans l'affaire n° 1802 déclare avoir bel et bien un intérêt à ce moyen, étant donné « qu'il peut encore être réhabilité à bon droit ». Il déclare qu'il n'apparaît nulle part qu'il faille prêter serment pour l'activité visée à l'article 37.

Sixième moyen

A.11.1. Ce moyen demande l'annulation de l'article 50, § 1er, 1°, pour violation des articles 10 et 11 de la Constitution, parce que le comptable-fiscaliste doit faire couvrir sa responsabilité civile professionnelle par un contrat d'assurance approuvé par le Conseil national de l'Institut professionnel, alors qu'il n'existe pas de disposition semblable pour le conseil fiscal.

A.11.2. Le Conseil des ministres estime que le moyen manque en fait : les experts-comptables externes et les conseils fiscaux externes doivent également faire couvrir leur responsabilité civile (article 33 de la loi du 22 avril 1999). Les experts-comptables ou conseils fiscaux internes ne le doivent pas, pas plus que les comptables ou comptables-fiscalistes internes.

A.11.3. Pour le requérant dans l'affaire n° 1802, il n'existe aucun motif pour ne pas imposer aux juristes-fiscalistes d'entreprise, conseils fiscaux, comptables et comptables-fiscalistes internes la même obligation d'assurance qu'aux externes.

Septième moyen

A.12.1. Ce moyen est dirigé contre l'article 53 de la loi du 22 avril 1999, créant un comité inter-instituts.

« Etant donné que cette mesure n'exclut pas la confusion d'intérêts, comme par exemple que le président de l'I.P.C.F. ne peut pas être un expert-comptable, cette disposition est contraire au principe d'égalité et de non-discrimination [...] », estime le requérant.

A.12.2. Selon le Conseil des ministres, le requérant ne démontre pas en quoi cette disposition lui serait préjudiciable ni en quoi la prétendue confusion d'intérêts constituerait une violation des articles 10 et 11 de la Constitution. Le Conseil des ministres déclare également que la confusion d'intérêts ne peut se présumer.

A.12.3. Le requérant dans l'affaire n° 1802 répond que les risques de conflit d'intérêts sont très grands parce que les présidents de l'I.P.C.F. sont également des experts-comptables et pas uniquement des comptables agréés.

Huitième moyen

A.13.1. Dans ce moyen, le requérant fait observer que l'article 52, § 1er, alinéa 2, de la loi du 22 avril 1999 accorde un délai de six mois aux comptables-fiscalistes pour demander leur inscription sous le régime transitoire, contrairement au délai de dix-huit mois fixé à l'article 60, § 1er. Le requérant invoque la violation des articles 10 et 11 de la Constitution, en tant que les comptables-fiscalistes ne disposent pas du même délai que les experts-comptables.

Il invoque également la violation des articles 10 et 11 de la Constitution, « en tant que les dispositions entreprises ne prévoient pas en faveur des conseils fiscaux les mêmes dispositions transitoires souples que celles qui avaient été prévues autrefois en faveur des experts-comptables [...] » et aussi en tant qu'elles ne prévoient pas « en faveur des comptables-fiscalistes les mêmes dispositions transitoires souples que celles prévues autrefois pour les comptables [...] ».

A.13.2. En ce qui concerne la première branche du moyen, le Conseil des ministres déclare qu'il appartient en principe au législateur de choisir la date d'entrée en vigueur d'une loi. Il appartient également au législateur de prévoir la période transitoire qu'il juge utile. Le Conseil des ministres estime que le délai de six mois n'est pas déraisonnablement court pour des personnes dont la profession était déjà réglementée et protégée, en comparaison des conseils fiscaux, dont le titre n'était pas protégé précédemment.

En ce qui concerne la seconde branche, le Conseil des ministres souligne que la Cour s'est déjà déclarée à plusieurs reprises incompétente pour contrôler, au regard du principe d'égalité, des réglementations distinctes dans le temps. Des dispositions transitoires ayant existé précédemment ne peuvent en effet être comparées sans plus aux règles transitoires instaurées actuellement.

A.13.3. Le requérant dans l'affaire n° 1802 souligne que seul le titre de « comptable agréé I.P.C. » était protégé mais ni le titre de comptable-fiscaliste, ni celui de conseil fiscal.

Il affirme également que la discrimination alléguée ne réside pas tant dans le traitement différent des conseils fiscaux (dix-huit mois) et des comptables-fiscalistes (six mois), mais bien dans le traitement différent pour le port du titre d'expert-comptable et de comptable agréé I.P.C.

Neuvième moyen

A.14.1. Dans ce dernier moyen est invoquée la violation des articles 10 et 11 de la Constitution par les articles 38, 49 et 50, § 3, de la loi du 22 avril 1999, dont il résulterait, selon le requérant dans l'affaire n° 1802, que « le praticien du droit fiscal devra d'abord fournir la preuve qu'il pratique aussi le droit comptable avant de pouvoir pratiquer légalement le droit fiscal et que pour être reconnu comme comptable agréé il faut d'abord accomplir un stage », alors que, « autrefois, en matière de fiscalité, il ne fallait produire aucune attestation » et que les experts-comptables ne donnent de conseil en matière fiscale qu'à titre complémentaire.

A.14.2. Le Conseil des ministres fait observer que la loi du 22 avril 1999 ne protège pas la profession de conseil fiscal mais seulement le port du titre de conseil fiscal. Selon le Conseil des ministres, le requérant peut parfaitement continuer à exercer sa profession sans être inscrit à cette fin.

En ce qui concerne la comparaison avec l'agrégation des comptables et des experts-comptables « autrefois », le Conseil des ministres renvoie à sa réfutation du précédent moyen.

A.14.3. Le requérant dans l'affaire n° 1802 souligne que la loi-cadre du 1er mars 1976, qui protège tant le titre professionnel que l'exercice de la profession de comptable-fiscaliste, n'a pas été abrogée. Dès lors que les conseils fiscaux et les comptables-fiscalistes s'occupent de la même activité, il n'est pas raisonnable, selon lui, d'utiliser des titres différents.

- B -

Quant à la recevabilité et à l'objet des recours

B.1.1. Dans les affaires n^{os} 1796, 1798, 1799, 1800, 1801 et 1805, les requérants demandent l'annulation des articles 16 à 33 et de l'article 60 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales ou de certaines de ces dispositions.

Le requérant dans l'affaire n° 1802 demande l'annulation de l'ensemble de la loi précitée ou de ses articles 2, 6, 18, 19, 3^o à 6^o, 38, 43, 46, alinéa 2, 49, 50, § 1er, 1^o et 3^o, et § 3, 52, § 1er, alinéa 2, 53, 58, alinéa 2, 59 et 60, § 1er.

B.1.2. Selon le Conseil des ministres, le recours dans l'affaire n° 1802 n'est pas recevable faute d'intérêt, parce que le requérant ne démontre pas comment les dispositions attaquées pourraient lui porter préjudice.

B.1.3. Le requérant dans l'affaire n° 1802, qui selon ses dires fait profession de donner des conseils « en matières fiscales et sociales », peut être défavorablement affecté dans sa situation par la loi attaquée, en tant qu'il ne peut - en l'absence d'un régime transitoire qui lui serait favorable - prétendre à l'un des titres protégés par la loi auquel il pouvait aspirer et en tant qu'il ne peut plus exercer les activités professionnelles que les dispositions attaquées réservent à certaines catégories de personnes.

L'exception d'irrecevabilité est rejetée.

B.1.4. L'exception soulevée par le Conseil des ministres consistant à soutenir que les moyens dans l'affaire n° 1802 sont obscurs sera discutée lors de l'examen de chacun de ces moyens.

Quant aux moyens dirigés contre les dispositions qui empêchent le cumul des titres de conseil fiscal et de comptable agréé ou de comptable-fiscaliste agréé

B.2.1. Les parties requérantes dans les affaires n^{os} 1796, 1798, 1799, 1800 et 1801 déclarent que les articles 10 et 11 de la Constitution sont violés par les articles 16 à 33, et en particulier par l'article 19 de la loi du 22 avril 1999, en tant qu'il résulte de ces articles que les comptables agréés ne peuvent bénéficier de la protection du titre de conseil fiscal sans renoncer à leur qualité de comptable, tandis que les experts-comptables peuvent cumuler leur titre avec celui de conseil fiscal.

B.2.2. La loi du 22 avril 1999 crée deux instituts : d'une part, l'Institut des experts-comptables et des conseils fiscaux (I.E.C.) et, d'autre part, l'Institut professionnel des comptables et fiscalistes agréés (I.P.C.F.).

Ces instituts veillent à la formation et assurent l'organisation permanente d'un corps de spécialistes dans les catégories professionnelles précitées (experts-comptables et/ou conseils fiscaux, comptables agréés ou comptables-fiscalistes agréés).

Les articles 16 à 33 attaqués de la loi du 22 avril 1999 contiennent les dispositions communes aux experts-comptables et aux conseils fiscaux (titre III). Ils traitent des titres d'expert-comptable et de conseil fiscal (chapitre Ier), du stage des experts-comptables et des conseils fiscaux (chapitre II) et de l'exercice des fonctions d'expert-comptable et de conseil fiscal (chapitre III).

Les parties requérantes attaquent « en particulier » l'article 19, qui détermine les conditions auxquelles l'I.E.C. confère « la qualité d'expert-comptable et/ou de conseil fiscal » aux personnes physiques qui en font la demande.

Concernant le cumul de qualités, les alinéas 2 et 3 de l'article 19 disposent :

« 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. [...] »

Il ressort de la position exprimée par l'Institut des experts-comptables et des conseils fiscaux, intervenu dans la procédure, - et non contredite par le Conseil des ministres -, ainsi que des pièces du dossier que la loi attaquée est interprétée en ce sens que l'obtention de la qualité de conseil fiscal entraîne la perte de l'agrément en tant que comptable ou comptable-fiscaliste.

B.2.3. 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. S'agissant en particulier des 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).

Indépendamment de la réglementation relative aux réviseurs d'entreprise (loi du 21 février 1985 relative à la réforme du révisorat d'entreprises), la loi attaquée crée deux nouveaux titres professionnels, à savoir ceux de conseil fiscal et de comptable-fiscaliste agréé, à côté des titres déjà protégés d'expert-comptable (articles 69 et suivants de la loi précitée du 21 février 1985) et de « comptable agréé I.P.C. » (arrêté royal du 19 mai 1992 protégeant le titre professionnel et l'exercice de la profession de comptable, pris en exécution de la loi-cadre du 1er mars 1976).

Il n'a pas été donné suite à la demande de création d'un institut distinct pour les conseils fiscaux (*ibid.*, n° 1923/1, pp. 2-3). Il a par contre été opté, en ce qui concerne les conseils fiscaux, pour une réglementation inspirée de celle relative aux experts-comptables, tandis que le statut des comptables-fiscalistes agréés est aligné sur celui des comptables agréés.

Un institut commun aux experts-comptables et aux conseils fiscaux (I.E.C.) veille à la compétence, à l'indépendance et à la probité professionnelle de ses membres (article 3), la même mission étant confiée à l'I.P.C.F. en ce qui concerne les comptables agréés et comptables-fiscalistes agréés (article 44). Le législateur a exprimé l'intention d'aboutir à terme à un seul institut pour toutes les professions précitées (*ibid.*, n° 1923/1, pp. 2 et 4; n° 1923/3, pp. 2-3).

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 2). Les qualités de réviseur d'entreprises et de conseil fiscal sont par contre incompatibles (article 19, alinéa 3). 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.

Dans l'interprétation soumise à la Cour, qui peut se déduire de l'économie générale de la loi entreprise, les dispositions attaquées empêchent que les comptables agréés et les comptables-fiscalistes agréés qui choisissent la qualité de conseil fiscal conservent leur ancienne qualité, tandis que les qualités d'expert-comptable et de conseil fiscal peuvent effectivement être cumulées.

Ainsi considérées, les dispositions contestées engendrent une différence de traitement dont la Cour doit vérifier si elle est justifiée.

B.2.4. Entre les experts-comptables, d'une part, et les comptables agréés et comptables-fiscalistes agréés, d'autre part, il existe une différence objective qui justifie raisonnablement que les uns puissent porter en outre le titre de conseil fiscal et que les autres ne le puissent pas. Cette différence est liée au choix du législateur d'aligner le statut des conseils fiscaux sur celui des experts-comptables et le statut des comptables-fiscalistes agréés sur celui des comptables agréés, à chaque fois avec un institut et une affiliation propres. Le législateur était conscient que certains effets secondaires éventuels devaient être évités « 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 » (*ibid.*, n° 1923/1, p. 3).

La Cour observe que l'article 48 de la loi du 22 avril 1999 dispose qu'entre autres les experts-comptables (et non les conseils fiscaux) peuvent exercer les activités professionnelles de comptable sans être inscrits auprès de l'I.P.C.F., auquel cas ils ne sont pas autorisés à porter le titre en question. Le libellé de cet article n'exclut pas que des experts-comptables soient inscrits au tableau de l'I.P.C.F. et portent le titre de comptable agréé ou de comptable-fiscaliste agréé sans renoncer à leur première qualité, et le libellé de l'article 19 n'exclut pas davantage que les comptables agréés et les comptables-fiscalistes agréés (qui satisfont aux conditions) soient inscrits sur la liste des conseils fiscaux auprès de l'I.E.C.

Si, auparavant, les experts-comptables pouvaient encore être inscrits auprès de l'ancien Institut professionnel des comptables (I.P.C.) - même si les pièces produites par les parties révèlent que des mesures ont déjà été prises afin de supprimer progressivement ce cumul -, il découle actuellement de l'économie générale de la loi du 22 avril 1999 qu'il n'est plus possible de s'inscrire auprès de l'I.P.C.F. sans renoncer au titre d'expert-comptable. En effet, le régime de la loi entreprise serait tout à fait incohérent si, d'une part, l'article 19 de celle-ci devait être interprété en ce sens que les comptables agréés et les comptables-fiscalistes agréés doivent renoncer à leur qualité s'ils veulent s'inscrire auprès de l'Institut des experts-comptables et des conseils fiscaux et si, d'autre part, l'article 48 devait être interprété en ce sens que les experts-comptables pourraient s'inscrire auprès de l'Institut professionnel des comptables et fiscalistes agréés sans devoir renoncer à leur qualité d'expert-comptable.

B.2.5. La Cour doit toutefois encore vérifier si la mesure contestée n'est pas disproportionnée à l'objectif du législateur.

La protection du titre de conseil fiscal ne porte pas atteinte à la protection de la profession et du titre de comptable agréé ou de comptable-fiscaliste agréé. Contrairement à ce qui a été fait pour les praticiens d'autres professions économiques indépendantes, il n'est pas accordé aux conseils fiscaux un monopole de leurs activités mais seulement la protection de leur titre. Les comptables agréés et comptables-fiscalistes agréés peuvent, comme les experts-comptables, exercer les activités de conseil fiscal énumérées à l'article 38 de la loi du 22 avril 1999 (l'article 49, dernier tiret, le prévoit d'ailleurs explicitement), sans toutefois pouvoir porter le titre de conseil fiscal ni faire usage d'une appellation susceptible de créer une confusion avec ce titre, de même que les experts-comptables qui exercent les activités professionnelles de comptable ne peuvent utiliser le titre y afférent de comptable agréé.

Il est vrai que les comptables agréés et comptables-fiscalistes agréés qui, pour le reste, pourraient prétendre à une agrégation en qualité de conseil fiscal ne peuvent cumuler le bénéfice de la protection de ce titre avec leur première qualité, mais le fait est que le législateur a opté pour une intervention par étapes avec le maintien, dans une première phase, de deux instituts séparés et d'affiliations distinctes.

Il résulte de ce qui précède qu'il n'est pas disproportionné que les dispositions attaquées, dans l'interprétation donnée, empêchent que les comptables agréés et comptables-fiscalistes agréés qui optent pour la qualité de conseil fiscal puissent conserver leur ancienne qualité.

B.2.6. Les moyens ne peuvent être admis.

Quant aux moyens dirigés contre les dispositions relatives à l'expérience professionnelle et aux diplômes requis

B.3.1. Certaines des parties requérantes demandent l'annulation des dispositions de l'article 19, 3°, 4° et 5°, (affaire n° 1805) et/ou de l'article 60 (affaires n°s 1796, 1799, 1800 et 1805), qui sont libellées comme suit :

(article 19:) « 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. »

(article 60, § 1er :) « 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. »

B.3.2. En exécution de l'article 60, § 1er, précité, l'article 2 de 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 ».

B.3.3. Les parties requérantes s'estiment discriminées en tant que comptables agréés, en ce que la disposition transitoire de l'article 60 habilite le Roi à fixer des conditions d'accès au titre de conseil fiscal qui dérogent à la loi du 22 avril 1999 et qui prévoient que les experts-comptables doivent posséder soit un diplôme soit de l'expérience professionnelle, alors que d'autres catégories de personnes, comme les requérants, doivent posséder à la fois certains diplômes et de l'expérience professionnelle.

La partie requérante dans l'affaire n° 1805 souligne qu'une mesure transitoire avait été prévue autrefois, lors de la création de l'Institut des experts-comptables, en vertu de laquelle les personnes qui justifiaient de six années de pratique professionnelle étaient exemptées de toute condition de diplôme, en sorte qu'il y a des experts-comptables qui n'ont jamais dû produire un diplôme.

B.3.4. Le Conseil des ministres et l'Institut des experts-comptables et des conseils fiscaux déclarent que la disposition législative litigieuse elle-même n'est pas discriminatoire et que les griefs sont en fait dirigés contre l'arrêté d'exécution du 4 mai 1999.

B.3.5. L'article 60 autorise le Roi à fixer, durant une période transitoire de trois ans au maximum, des conditions d'accès qui dérogent à la loi du 22 avril 1999, « sur la base de critères tenant compte des diplômes et/ou de l'expérience professionnelle du candidat ».

La Cour ne peut se prononcer sur des arrêtés d'exécution d'une loi mais elle peut, comme en l'espèce, apprécier si l'article 60 attaqué est discriminatoire en tant qu'il habilite le Roi à opérer la différence de traitement, dénoncée par les parties requérantes, entre les experts-comptables, qui peuvent obtenir le titre de conseil fiscal sur la seule base de l'expérience professionnelle, et les autres catégories de personnes, comme les comptables agréés et les comptables-fiscalistes agréés, qui doivent disposer à cette fin à la fois de diplômes et d'une expérience professionnelle.

B.3.6. Ainsi qu'il a déjà été dit (B.2.4), le législateur a aligné le statut de conseil fiscal sur celui d'expert-comptable et le statut de comptable-fiscaliste agréé sur celui de comptable agréé, avec un institut et une affiliation propres pour chacun.

B.3.7. La différence de traitement basée sur la qualité d'expert-comptable, pour ce qui concerne les conditions d'accès durant la période transitoire, est objective et peut être raisonnablement justifiée, compte tenu de l'objectif précité du législateur consistant à aligner déjà l'une sur l'autre les professions d'expert-comptable et de conseil fiscal, davantage encore que les autres. Il convient d'observer, avec le Conseil des ministres, que les experts-comptables n'ont pu acquérir leur expérience professionnelle que sous la surveillance de l'Institut des experts-comptables absorbé par le nouvel institut (et donc dans le respect des règles applicables en matière d'exercice de la profession, notamment en ce qui concerne la déontologie et la formation permanente), seules les personnes qui justifiaient de six années d'expérience professionnelle au moment de la création de cet Institut étant dispensées des conditions de diplôme fixées pour les experts-comptables, ces personnes ayant acquis en outre, dans l'intervalle, quinze années d'expérience professionnelle en tant qu'expert-comptable.

Par ailleurs, il n'est pas disproportionné que le législateur, qui entendait garantir la qualité des praticiens et qui était en droit de faire fixer par le Roi les conditions d'accès au titre de conseil fiscal sur la base des diplômes et/ou de l'expérience professionnelle des candidats - ce qui n'est pas contesté -, puisse également faire imposer des conditions aussi bien de diplôme que d'expérience professionnelle durant une période transitoire et que, pour les experts-comptables uniquement, il n'ait pas fait prévoir des conditions de diplôme supplémentaires. La Cour observe que les conditions d'accès sont en tout état de cause plus favorables durant la période transitoire que sous le régime normal, qui est le même pour les experts-comptables et pour les autres catégories professionnelles. Comme il a déjà été dit (B.2.5), la loi attaquée ne porte en tout cas pas atteinte à la protection de la profession et des titres de comptable agréé et de comptable-fiscaliste agréé et n'accorde aux conseils fiscaux aucun monopole quant à leurs activités mais protège seulement leur titre.

B.3.8. Les moyens ne peuvent être admis.

Affaire n° 1802

Premier, quatrième et septième moyens

B.4. Dans ces moyens, la partie requérante dans l'affaire n° 1802 formule divers griefs pris, il est vrai, de la violation du principe constitutionnel d'égalité mais dans lesquels il n'est pas exposé quelles sont les deux catégories de personnes qui doivent être comparées ni en quoi les dispositions attaquées dans ces moyens entraîneraient une différence de traitement qui serait discriminatoire.

Il convient de constater, avec le Conseil des ministres, que ces moyens sont obscurs et ne peuvent donc être examinés.

B.5. La partie requérante dans l'affaire n° 1802 demande l'annulation totale de la loi et, en ordre subsidiaire, l'annulation de certaines dispositions de celle-ci. Dès lors que seul le premier moyen est dirigé contre l'ensemble de la loi et que ce moyen n'est pas recevable, la Cour examine uniquement les dispositions qui suivent pour autant que des moyens recevables soient articulés à leur encontre.

Deuxième moyen

B.6.1. Selon ce moyen, les articles 18, 46, alinéa 2, et 58 violent les articles 10 et 11 de la Constitution « en tant que la dénomination de l'activité commerciale crée une confusion avec le titre de conseil fiscal ou avec le titre de comptable-fiscaliste » (première branche) et « en tant qu'un terme susceptible de prêter à confusion avec celui de comptable-fiscaliste agréé peut donner lieu à une peine d'emprisonnement, alors qu'un terme prêtant à confusion avec celui de conseil fiscal n'est pas puni d'une peine d'emprisonnement » (deuxième branche).

B.6.2. L'article 18 de la loi du 22 avril 1999 dispose :

« Hormis les personnes ayant la qualité d'expert-comptable et/ou de conseil fiscal, nul ne peut faire usage d'un terme susceptible de créer une confusion avec le titre d'expert-comptable ou de conseil fiscal. »

L'article 46, alinéa 2, dispose :

« Nul ne peut en outre porter le titre professionnel de 'comptable-fiscaliste agréé' ou de 'comptable fiscaliste stagiaire', ou tout autre titre susceptible de créer une confusion, s'il n'est comptable agréé et s'il n'est inscrit au tableau des 'comptables-fiscalistes agréés', ou sur la liste des 'comptables-fiscalistes stagiaires' tenus par l'Institut professionnel. »

L'article 58, alinéas 1er et 2, dispose :

« Celui qui s'attribue publiquement et sans titre la qualification d'expert-comptable ou de conseil fiscal, ou qui contrevient aux articles 16, 17, 18 et 37 est puni d'une amende de 200 francs à 1 000 francs. »

Les articles 10, 12 et 13 de la loi-cadre du 1er mars 1976 réglementant la protection du titre professionnel et l'exercice des professions intellectuelles prestataires de services sont d'application aux comptables agréés et aux comptables-fiscalistes agréés. »

L'article 10 de la loi-cadre précitée du 1er mars 1976 punit d'un emprisonnement de huit jours à trois mois et d'une amende de 200 à 2.000 francs ou d'une de ces peines seulement

celui qui, sans y être autorisé, se sera attribué publiquement un titre professionnel protégé sur la base de cette loi.

B.6.3. 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 était en droit de protéger les titres de conseil fiscal et de comptable-fiscaliste, a défini respectivement, dans les articles 38 et 49, les fonctions de conseil fiscal et de comptable. Il a créé des instituts professionnels qui veillent au bon accomplissement de la profession par des spécialistes et qui vérifient s'il est satisfait à toutes les conditions d'accès (notamment en matière de diplômes, de stage et d'examen d'aptitude).

Le législateur a ainsi fixé les critères qui permettent d'opérer une distinction objective entre 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. Il n'est pas disproportionné de rendre cette protection contraignante en punissant ceux qui s'attribuent irrégulièrement en public un titre professionnel protégé ou qui font usage d'une appellation susceptible de créer la confusion. Il appartient aux instituts professionnels et, en cas de poursuite, au juge pénal d'apprécier de manière objective si l'appellation dont il est concrètement fait usage est de nature à engendrer la confusion avec le titre protégé.

La première branche du moyen n'est pas fondée.

B.6.4.1. Il échet de constater, avec la partie requérante (deuxième branche du moyen), qu'il existe une différence, en ce qui concerne la sanction, entre, d'une part, l'usurpation de la qualité d'expert-comptable ou de conseil fiscal, qui est sanctionnée d'une amende de 200 à 1.000 francs, et, d'autre part, l'usurpation d'un titre professionnel protégé en application de la loi-cadre du 1er mars 1976, et en particulier celui de comptable agréé ou de comptable-fiscaliste agréé, qui peut être sanctionnée tant par des peines d'emprisonnement

correctionnelles de huit jours à trois mois que par des amendes de 200 à 2.000 francs ou par l'une de ces peines seulement.

Ainsi qu'il a déjà été dit (B.2.4), le législateur a aligné le statut de conseil fiscal sur celui des experts-comptables et le statut des comptables-fiscalistes agréés sur celui des comptables agréés. La disposition pénale de l'article 58, alinéa 1er, constitue, *mutatis mutandis*, la reprise de l'article 95 de la loi du 21 février 1985 relative à la réforme du révisorat d'entreprises, qui concerne également les experts-comptables, tandis que l'article 58, alinéa 2, fait référence à la loi-cadre du 1er mars 1976 (*Doc. parl.*, Chambre, 1998-1999, n° 1923/1, p. 21).

B.6.4.2. L'appréciation du caractère plus ou moins grave d'une infraction et de la sévérité avec laquelle cette infraction peut être punie relève du jugement d'opportunité qui appartient au législateur. La Cour empiéterait sur le domaine réservé au législateur si, en s'interrogeant sur la justification des différences qui existent entre les nombreux textes législatifs portant des sanctions pénales, elle émettait chaque fois une appréciation sur la base d'un jugement de valeur concernant le caractère répréhensible des faits en cause par rapport à d'autres faits punissables. S'agissant de l'échelle des peines, l'appréciation de la Cour doit se limiter aux cas dans lesquels le choix du législateur contient une incohérence telle qu'elle aboutit à une différence de traitement manifestement déraisonnable d'infractions comparables.

Dans le cas d'espèce, il s'agit de réprimer l'usurpation des titres professionnels de comptable agréé ou de comptable-fiscaliste agréé, d'une part, et de ceux d'expert-comptable ou de conseil fiscal, d'autre part. Ces faits peuvent être comparés de façon suffisamment pertinente en ce qui concerne l'échelle des peines.

Le Conseil des ministres n'explique pas - et la Cour n'aperçoit pas - pourquoi il existe, en l'espèce, une différence de degré aussi sensible entre les peines attachées à la protection de titres professionnels forts proches. Il est manifestement déraisonnable de punir l'usurpation du titre de comptable agréé ou de comptable-fiscaliste agréé non seulement d'une amende mais également de peines d'emprisonnement correctionnel, alors que l'usurpation du titre d'expert-comptable ou de conseil fiscal n'est punissable que d'une amende de maximum 1.000 francs.

Confrontée à une différence de traitement aussi manifestement injustifiée, la Cour ne peut que constater la violation des articles 10 et 11 de la Constitution. Toutefois, il ne se justifierait pas que l'annulation des dispositions attaquées aboutisse à ce que l'usurpation de l'un ou de l'autre titre professionnel ne soit plus punissable, dans l'attente de l'intervention du législateur.

B.6.4.3. Il y a lieu d'annuler, dans l'article 58 de la loi attaquée, la référence à l'article 10 de la loi du 1er mars 1976 en tant que cette disposition permet de réprimer l'infraction en cause par une peine plus lourde qu'une amende de 1.000 francs.

Troisième moyen

B.7.1. Ce moyen peut être compris en ce sens qu'il dénonce la violation des articles 10 et 11 de la Constitution par les articles 2 et 43, en ce que ceux-ci créent, d'une part, un Institut des experts-comptables et des conseils fiscaux et, d'autre part, un Institut professionnel des comptables et fiscalistes agréés, tandis qu'il n'est pas créé d'institution séparée sur la base de la loi-cadre du 1er mars 1976 réglementant la protection du titre professionnel et l'exercice des professions intellectuelles prestataires de services.

B.7.2. Le choix du législateur d'introduire une réglementation sous la forme d'une loi nouvelle plutôt qu'en modifiant des réglementations existantes n'est pas discriminatoire en soi.

La loi-cadre du 1er mars 1976 habilite le Roi à régler la protection du titre professionnel et de l'exercice d'une profession intellectuelle prestataire de services à la demande d'une ou de plusieurs fédérations professionnelles intéressées et d'au moins deux fédérations nationales interprofessionnelles, ce qui a notamment eu lieu, en faveur des comptables, par l'arrêté royal du 19 mai 1992.

Le législateur n'était pas tenu d'attendre une éventuelle protection du titre de conseil fiscal sur la base de la loi-cadre du 1er mars 1976, ni de laisser au Roi le soin d'adapter la protection du titre professionnel et de l'exercice de la profession de comptable (arrêté royal du

19 mai 1992) en faveur des comptables-fiscalistes agréés. C'est d'ailleurs pour des raisons de sécurité juridique qu'il a renoncé à l'idée d'apporter les modifications concernant les comptables par le biais de l'arrêté royal précité (*Doc. parl.*, Chambre, 1998-1999, n° 1923/1, pp. 44 et s. et 68).

Il ne semble pas discriminatoire de ne pas créer une institution distincte sur la base de la loi-cadre du 1er mars 1976.

B.7.3. Le moyen ne peut être admis.

Cinquième moyen

B.8.1. Selon ce moyen, l'article 19, 6°, viole les articles 10 et 11 de la Constitution en ce qu'il impose au conseil fiscal de prêter serment alors qu'il n'existe pas de disposition semblable pour les comptables agréés et les comptables-fiscalistes agréés.

B.8.2. Il échet de constater, avec le Conseil des ministres, que le requérant dans l'affaire n° 1802 semble se plaindre plutôt de l'absence d'une disposition qui imposerait le serment aux comptables que de l'article 19, 6°, attaqué, de la loi du 22 avril 1999, dont le requérant ne démontre pas qu'il aurait un intérêt à son annulation.

B.8.3. Le recours sur ce point n'est pas recevable.

Sixième moyen

B.9.1. Dans ce moyen, le requérant se plaint de ce que les comptables-fiscalistes seraient discriminés parce que l'article 50, § 1er, 1°, de la loi du 22 avril 1999 les oblige à faire couvrir leur responsabilité civile professionnelle par une assurance, alors qu'il n'existe aucune obligation semblable pour les conseils fiscaux.

B.9.2. Il échet de constater, avec le Conseil des ministres, que le moyen n'est pas fondé, étant donné que les experts-comptables externes et les conseils fiscaux externes sont également tenus de faire couvrir leur responsabilité civile professionnelle par une assurance (article 33).

B.9.3. En tant que la partie requérante dénonce dans son mémoire en réponse le fait que les praticiens internes ne sont pas tenus à la même obligation d'assurance que les praticiens externes, elle invoque une nouvelle comparaison et donc un moyen nouveau, qui ne pourrait être formulé que dans l'hypothèse prévue par l'article 85 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage.

B.9.4. Le sixième moyen ne peut être accueilli.

Huitième moyen

B.10.1. Selon ce moyen, les articles 10 et 11 de la Constitution sont violés en ce que l'article 52, § 1er, alinéa 2, de la loi du 22 avril 1999 accorde aux candidats comptables-fiscalistes un délai de six mois pour demander leur inscription, sous le régime transitoire, contrairement à l'article 60, § 1er, qui accorde aux candidats conseils fiscaux un délai plus long (première branche).

Les articles 10 et 11 de la Constitution seraient en outre violés (deuxième branche) «en tant que les dispositions entreprises ne prévoient pas en faveur des conseils fiscaux les mêmes dispositions transitoires souples que celles qui avaient été prévues autrefois en faveur des experts-comptables [...]» et aussi en tant qu'elles ne prévoient pas «en faveur des comptables-fiscalistes les mêmes dispositions transitoires souples que celles prévues autrefois pour les comptables [...]».

B.10.2. Les candidats conseils fiscaux et les candidats comptables-fiscalistes peuvent objectivement être distingués et il est raisonnablement justifié de prévoir un régime transitoire plus long pour les candidats conseils fiscaux, étant donné que la profession de conseil fiscal est réglementée pour la première fois, alors que le régime transitoire prévu à l'article 52 attaqué

s'applique exclusivement aux personnes qui ont déjà été agréées auparavant en tant que comptables.

Le délai de six mois accordé pour demander une inscription par lettre recommandée à la poste n'est pas exagérément court pour les candidats comptables-fiscalistes, qui sont déjà membres d'un institut professionnel et exercent une profession réglementée.

B.10.3. Dans une seconde branche de ce moyen, la partie requérante dénonce le fait qu'il n'est pas prévu, cette fois, les mêmes mesures transitoires souples que celles qui étaient en vigueur à l'époque pour les experts-comptables et les comptables.

Les comparaisons que la partie requérante opère entre les régimes transitoires des anciennes réglementations protégeant les professions d'expert-comptable et de comptable agréé et ceux prévus par la loi attaquée en ce qui concerne les conseils fiscaux et les comptables-fiscalistes agréés ne sont pas pertinentes. En effet, ces comparaisons portent sur des situations qui sont régies par des dispositions applicables à des moments différents; ces comparaisons ne sont pas de celles qui doivent être examinées - sans quoi toute modification de la législation serait impossible - pour vérifier si les dispositions en cause sont compatibles avec les articles 10 et 11 de la Constitution.

B.10.4. Le moyen ne peut être admis.

Neuvième moyen

B.11.1. Selon ce moyen, les articles 38, 49 et 50, § 3, de la loi du 22 avril 1999 violent les articles 10 et 11 de la Constitution. Le requérant affirme que les nouvelles dispositions exigent du candidat comptable-fiscaliste une expérience professionnelle et un stage, alors que «autrefois, en matière de fiscalité, il ne fallait produire aucune attestation». Il fait observer à cet égard que les experts-comptables ne donnent des avis en matière fiscale qu'à titre accessoire.

B.11.2. En tant que le moyen établit une comparaison avec une situation antérieure à la loi attaquée, il peut être renvoyé à la réponse formulée à propos du huitième moyen (B.10.3). Pour le surplus, le moyen est trop obscur pour qu'il soit possible d'y répondre.

B.11.3. Le moyen ne peut être admis.

Par ces motifs,

la Cour

- annule, dans l'article 58 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales, la référence à l'article 10 de la loi du 1er mars 1976 en tant que cette disposition permet de réprimer l'infraction en cause par une peine plus lourde qu'une amende de 1.000 francs;

- rejette les recours pour le surplus.

Ainsi prononcé 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 d'arbitrage, à l'audience publique du 25 janvier 2001.

Le greffier,

Le président,

L. Potoms

G. De Baets