

Numéro du rôle : 1808
Arrêt n° 11/2001 du 7 février 2001

A R R E T

En cause : la question préjudicielle concernant l'article 71 de la loi du 21 février 1985 relative à la réforme du révisorat d'entreprises, posée par le Tribunal correctionnel de Turnhout.

La Cour d'arbitrage,

composée des présidents G. De Baets et M. Melchior, et des juges L. François, P. Martens, A. Arts, R. Henneuse et E. De Groot, assistée du greffier P.-Y. Dutilleux, présidée par le président G. De Baets,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

*

* * *

I. *Objet de la question préjudicielle*

Par jugement du 5 novembre 1999 en cause du ministère public contre H. Hoogstraten, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour d'arbitrage le 18 novembre 1999, le Tribunal correctionnel de Turnhout a posé la question préjudicielle suivante :

« L'article 71 de la loi du 21 février 1985 relative à la réforme du révisorat d'entreprises viole-t-il les articles 10 et 11 de la Constitution en tant que cet article interdit de faire usage de tous les termes susceptibles de créer une confusion avec le titre d'expert-comptable, entre autres, les termes 'accounting' et 'accountancy', même si ces termes définissent des activités qui ne font pas partie des activités de monopole de l'expert-comptable ? »

II. *Les faits et la procédure antérieure*

Le prévenu dans la procédure devant le Tribunal correctionnel est agréé comme comptable par l'Institut professionnel des comptables (I.P.C.).

Il est prévenu d'infraction aux articles 70 et 71 de la loi du 21 février 1985 relative à la réforme du révisorat d'entreprises. Le prévenu aurait fait usage de termes susceptibles de créer une confusion avec le titre d'expert-comptable, sans avoir cette qualité. Les termes litigieux sont les mots « accounting », « accountantskantoor » et « accountancy ».

Si l'article 71 de la loi du 21 février 1985 interdit à ceux qui sont agréés comme comptables mais non comme experts-comptables l'usage des termes « accounting » et « accountancy », il est, selon H. Hoogstraten, contraire aux articles 10 et 11 de la Constitution. La raison en est que le comptable peut exercer la plupart des activités permises à l'expert-comptable, sans toutefois pouvoir en faire mention, par exemple, sur un panneau publicitaire. Le prévenu déclare que ceci est discriminatoire par rapport à l'expert-comptable, qui peut utiliser les termes « accounting » et « accountancy ».

Le Tribunal juge qu'il convient de poser la question préjudicielle précitée.

III. *La procédure devant la Cour*

Par ordonnance du 18 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.

La décision de renvoi a été notifiée conformément à l'article 77 de la loi organique, par lettres recommandées à la poste le 1er décembre 1999.

L'avis prescrit par l'article 74 de la loi organique a été publié au *Moniteur belge* du 15 décembre 1999.

Des mémoires ont été introduits par :

- H. Hoogstraten, demeurant à 2382 Ravels, Merellaan 7, par lettre recommandée à la poste le 4 janvier 2000;
- le Conseil des ministres, rue de la Loi 16, 1000 Bruxelles, par lettre recommandée à la poste le 14 janvier 2000;
- l'Institut des experts-comptables et des conseils fiscaux, ayant son siège à 1050 Bruxelles, rue de Livourne 41, et J. De Leenheer, demeurant à 8500 Courtrai, Paleisstraat 1b, par lettre recommandée à la poste le 14 janvier 2000.

Ces mémoires ont été notifiés conformément à l'article 89 de la loi organique, par lettres recommandées à la poste le 11 février 2000.

Des mémoires en réponse ont été introduits par :

- l'Institut des experts-comptables et des conseils fiscaux et J. De Leenheer, par lettre recommandée à la poste le 8 mars 2000;
- H. Hoogstraten, par lettre recommandée à la poste le 10 mars 2000.

Par ordonnances des 27 avril 2000 et 26 octobre 2000, la Cour a prorogé respectivement jusqu'aux 18 novembre 2000 et 18 mai 2001 le délai dans lequel l'arrêt doit être rendu.

Par ordonnance du 22 novembre 2000, la Cour a déclaré l'affaire en état et fixé l'audience au 13 décembre 2000, après avoir 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.

A l'audience publique du 13 décembre 2000 :

- ont comparu :
- Me E. Wouters, avocat au barreau de Turnhout, pour H. Hoogstraten;
- Me C. Muyldermans *loco* Me J. Sohier, avocats 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 et J. De Leenheer;
- les juges-rapporteurs E. De Groot 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.

IV. *En droit*

- A -

Position du prévenu devant la juridiction a quo

A.1.1. H. Hoogstraten fait observer que seul est protégé le titre d'expert-comptable mais non toutes les activités d'expert-comptable.

Une lecture conjointe des articles 78 et 82 de la loi du 21 février 1985 amène à conclure que trois des activités de l'expert-comptable peuvent également être exercées par le comptable. Cette thèse est confirmée par l'article 4 de l'arrêté royal du 19 mai 1992 protégeant le titre professionnel et l'exercice de la profession de comptable.

L'emploi des termes « accounting » et « accountancy » fait donc référence à des activités qui peuvent être exercées par un comptable qui n'est pas reconnu comme expert-comptable.

Dès lors, si l'on considérait que l'article 71 interdit aux personnes qui sont comptables agréés mais n'ont pas la qualité d'expert-comptable l'usage des termes « accounting » et « accountancy », cet article serait contraire aux articles 10 et 11 de la Constitution, estime le prévenu, parce que le comptable exerce la plupart des activités permises à l'expert-comptable, mais sans toutefois pouvoir en faire mention. Ceci est discriminatoire par rapport à l'expert-comptable qui peut utiliser ces termes. En outre, il est créé de cette manière un monopole illicite en faveur des experts-comptables.

A.1.2. H. Hoogstraten considère également que l'article 71 doit être interprété comme s'appliquant à la terminologie faisant référence au titre d'expert-comptable et non à la terminologie désignant les activités de l'expert-comptable.

Cette thèse est basée sur la place qu'occupe l'article 71 dans la structure de la loi. La loi du 21 février 1985 fait une nette distinction entre, d'une part, « le titre d'expert-comptable » (titre I) et, d'autre part, « la profession d'expert-comptable » (titre II). En d'autres termes, il est fait une distinction entre la personne et ses activités. L'article 71 figure sous le titre I et concerne donc uniquement le titre d'expert-comptable.

En outre, le prévenu souligne que les activités comptables ne sont pas exclusivement confiées à des experts-comptables.

A.1.3. Le prévenu soutient également que l'article 71 de la loi du 21 février 1985 viole les articles 10 et 11 de la Constitution en ce que son application donne lieu à un traitement différent sans qu'existe pour ce faire une justification objective et raisonnable. Les deux catégories de personnes, à savoir les comptables et les experts-comptables, sont suffisamment comparables. Il existe cependant un traitement différent des deux groupes professionnels. La différence de traitement trouve son origine dans l'article 71 de la loi du 21 février 1985, parce que le comptable peut faire usage des termes « accounting » et « accountancy », alors que cet usage serait interdit en vertu de l'article 71.

H. Hoogstraten estime qu'il doit être constaté que le but de la mesure qui crée la différence de traitement est illicite. Selon lui, il n'est donné nulle part une justification pour la différence de traitement. En outre, il convient de souligner qu'il n'existe pas de rapport raisonnable de proportionnalité entre les moyens utilisés et l'objectif poursuivi. Par l'interdiction, on crée une situation dans laquelle l'expert-comptable, qui est le seul à pouvoir utiliser les termes « accounting » et « accountancy », obtient un monopole pour l'exercice de l'« accounting » et de l'« accountancy ». Le prévenu souligne que le traitement inégal est double : d'une part, parce que le comptable ne pourrait faire usage d'aucun terme pour définir ses activités commerciales légalement autorisées et, d'autre part, parce que l'expert-comptable obtient, par cette interdiction, un monopole, étant donné qu'il est le seul à pouvoir faire connaître qu'il exerce une activité d'« accounting ».

A.1.4. Le prévenu devant la juridiction *a quo* ne peut admettre la thèse selon laquelle la catégorie des comptables ne pourrait être comparée à la catégorie des experts-comptables. En effet, les deux catégories se consacrent à l'organisation administrative et comptable de l'entreprise. La plus grande part de leurs missions est identique.

A l'appui de sa défense, le prévenu fait référence au Code de l'expert-comptable édité par l'Institut des experts-comptables et des conseils fiscaux. Dans ce Code, il est expressément fait référence au monopole que l'expert-comptable partage avec le comptable. Les missions énumérées sont exercées tant par le comptable que par l'expert-comptable. Bien que le Conseil des ministres soutienne que les missions qui sont communes à l'expert-comptable et au comptable ne représentent qu'une partie minimale des missions de l'expert-comptable, le prévenu pense le contraire. Il considère que cette affirmation ne repose sur aucun élément objectif.

Position du Conseil des ministres

A.2.1. Le Conseil des ministres affirme que les experts-comptables et les comptables constituent des catégories objectivement différentes de personnes. D'une part, il convient d'observer que les activités visées à l'article 82 de la loi du 21 février 1985 ne peuvent être exercées que par des experts-comptables externes. Les comptables ne peuvent pas exercer ces activités. D'autre part, il échet de constater que la comparaison de l'article 4 de l'arrêté royal du 19 mai 1992 avec l'article 78 de la loi du 21 février 1985 ne permet pas de prétendre que « trois des activités qui peuvent être exercées par un expert-comptable peuvent également être exercées par le comptable ». L'activité que le comptable pourrait éventuellement exercer tout autant que l'expert-comptable ne peut représenter qu'une partie minimale de la totalité des activités des experts-comptables.

L'ensemble des activités des experts-comptables sont mentionnées aux articles 78 et 82 de la loi du 21 février 1985 et cette énumération n'est en outre pas exhaustive. Cela signifie que l'activité générale d'un expert-comptable ne peut pas être exercée par un comptable. Selon le Conseil des ministres, il ne saurait donc y avoir violation de l'égalité.

A.2.2. Le Conseil des ministres estime que même si les comptables et les experts-comptables devaient constituer des catégories comparables, il n'y aurait toutefois pas de violation des articles 10 et 11 de la Constitution.

Le Conseil des ministres applique la jurisprudence de la Cour relative aux articles 10 et 11 de la Constitution et identifie l'objectif visé. Selon le Conseil des ministres, il semble que l'objectif principal du législateur ait consisté à protéger la collectivité et les personnes qui, professionnellement, sont chargées de garantir l'organisation comptable, en instaurant la protection du titre d'expert-comptable.

Le Conseil des ministres estime que le législateur a introduit un critère de distinction objectif et raisonnable en vue de la protection de la collectivité. Celle-ci peut ainsi faire une distinction entre, d'une part, les personnes qui exercent une activité analogue à celle des experts-comptables mais qui ne disposent pas des diplômes et aptitudes nécessaires que la loi impose pour pouvoir exercer les compétences liées au titre d'expert-comptable et, d'autre part, les experts-comptables.

La distinction entre expert-comptable et comptable est en outre, selon le Conseil des ministres, raisonnablement justifiée, compte tenu du fait que les experts-comptables, même s'ils exercent des activités qui peuvent également être exercées par les comptables, bénéficient d'une certaine réputation, en raison de leur titre, et sont soumis à des obligations qui ne sont pas imposées aux comptables. En d'autres termes, la distinction est basée, non pas sur d'éventuelles activités communes, mais bien sur des aptitudes, des diplômes, un examen d'aptitude et la discipline qui est attachée au titre d'expert-comptable. Cela signifie que leur titre peut faire l'objet d'une protection particulière sans qu'il y ait discrimination.

A.2.3. En outre, la situation des comptables et des experts-comptables présente, selon le Conseil des ministres, une certaine similitude avec celle des avocats et des juristes : tout juriste peut donner une consultation juridique à la manière des avocats, mais seuls ces derniers peuvent porter légitimement le titre d'avocat. Une question préjudicielle similaire pourrait être posée, puisque les juristes ne peuvent pas porter le titre d'avocat alors qu'ils exercent les mêmes activités que les avocats, à l'exception des plaidoiries.

A.3.1. Dans son mémoire en réponse, H. Hoogstraten examine à nouveau la violation des articles 10 et 11 de la Constitution et soutient que toutes les citations que le Conseil des ministres tire des travaux préparatoires de la loi du 21 février 1985 en vue de démontrer qu'il existe une distinction objective et raisonnablement justifiée entre le comptable et l'expert-comptable ne portent que sur la protection du titre et non sur la protection des activités. Selon H. Hoogstraten, la protection de la collectivité est parfaitement assurée par la protection du titre.

A.3.2. La deuxième observation du Conseil des ministres, dans laquelle celui-ci soutient que la distinction est également justifiée par le fait que l'expert-comptable doit remplir certaines conditions d'aptitude pour être reconnu comme expert-comptable par son institut professionnel, ne constitue pas non plus un argument valable, estime le prévenu devant le juge *a quo*. Il souligne que l'arrêté royal du 19 mai 1992 impose également aux comptables des conditions d'aptitude. Le comptable est en outre soumis à une déontologie propre. Cela signifie que le comptable doit lui aussi remplir certaines exigences de qualité.

A.3.3. La comparaison avec la situation des avocats et des juristes, suggérée par le Conseil des ministres, est dénuée de toute pertinence, selon le prévenu. Il n'a aucune objection contre la protection du titre d'expert-comptable, mais bien contre le fait de ne pas pouvoir utiliser les termes « accounting » et « accountancy » pour définir ses activités, qu'il peut légalement exercer.

A.3.4. Enfin, le prévenu devant la juridiction *a quo* souligne que l'emploi des termes « accountancy » et « accounting » par des réviseurs d'entreprises n'est pas mis en cause.

Position des parties intervenantes

A.4.1. La première partie intervenante est l'Institut des experts-comptables et des conseils fiscaux. L'affiliation à l'Institut est nécessaire pour qui entend prétendre au titre légalement protégé d'expert-comptable. La qualité de membre de l'Institut est conférée par celui-ci après qu'il a constaté et décidé que la personne concernée remplit les conditions fixées par la loi en matière d'honorabilité, de diplôme, d'expérience et d'aptitude.

La réputation et le crédit de la profession réglementée d'expert-comptable dépend de la manière dont les experts-comptables et l'Institut réussissent à créer effectivement, dans l'esprit des consommateurs de services d'experts-comptables, une association entre le titre protégé et une prestation de services de grande qualité.

Il résulte de tout ceci que l'Institut a un intérêt à ce que les personnes qui ne sont pas membres de l'Institut et qui font usage du titre d'expert-comptable ou utilisent un terme susceptible de créer la confusion avec ce titre soient pénalement poursuivies. L'Institut peut dès lors déposer plainte auprès du parquet contre de telles personnes.

A.4.2. La deuxième partie intervenante est un membre de l'Institut des experts-comptables et des conseils fiscaux. Ce membre a par conséquent un intérêt professionnel à ce que les personnes qui ne sont pas membres de l'Institut et qui portent le titre d'expert-comptable ou utilisent un terme susceptible de créer la confusion avec ce titre soient pénalement poursuivies.

A.4.3. Suivant les parties intervenantes, la thèse du prévenu, selon laquelle l'article 71 de la loi du 21 février 1985 ne serait conforme à la Constitution que si l'interdiction ne visait pas un terme faisant référence à l'activité d'un expert-comptable, ne peut être admise. La raison en est que les activités d'un expert-comptable qui ne relèvent pas du monopole des experts-comptables externes peuvent aussi être désignées par le terme « comptabilité », « activités professionnelles de comptable », « profession de comptable », « bureau de comptabilité »; tous ces termes figurent dans l'arrêté royal précité du 19 mai 1992 qui, lui-même, n'utilise jamais les termes « accounting » ou « accountancy ». Les termes « comptabilité », « activités professionnelles de comptable », « boekhouderschap (qualité de comptable) », « bureau de comptabilité » désignent des activités que chacun peut exercer, mais ne créent pas la confusion avec le titre d'expert-comptable.

Il n'y a donc pour le comptable ou le comptable agréé aucune nécessité d'utiliser les termes « accounting » et « accountancy » en vue de désigner ses activités professionnelles.

A.4.4. Les parties intervenantes se réfèrent également à la jurisprudence de la Cour en ce qui concerne les articles 10 et 11 de la Constitution et concluent que la différence de traitement entre les catégories de personnes visées repose sur un critère bien défini. Il existe, pour ce critère, une justification objective et raisonnable, à savoir la protection des consommateurs de services d'experts-comptables, en sorte que la question préjudicielle appelle une réponse négative.

- B -

Quant à l'objet de la question préjudicielle

B.1.1. La question préjudicielle porte sur l'article 71 de la loi du 21 février 1985 relative à la réforme du révisorat d'entreprises, tel qu'il est applicable dans la cause pendante devant le juge *a quo*.

Avant son abrogation et son remplacement par la loi du 22 avril 1999, l'article 71 était libellé comme suit :

« Hormis les personnes ayant la qualité d'expert-comptable ou l'autorisation, en vertu de l'article 74, d'en porter le titre, nul ne peut faire usage d'un terme susceptible de créer une confusion avec le titre d'expert-comptable. »

B.1.2. La question préjudicielle tend à demander à la Cour s'il n'est pas discriminatoire que d'autres personnes que les experts-comptables – à tout le moins les comptables agréés – ne puissent utiliser aucun terme susceptible de créer la confusion avec le titre d'expert-comptable, même lorsque les activités visées ne sont pas des activités réservées aux experts-comptables externes.

Quant aux interventions

B.2.1. L'Institut des experts-comptables et des conseils fiscaux, succédant aux droits et obligations de l'Institut des experts-comptables, et un membre de cet Institut demandent à intervenir.

Ils estiment avoir un intérêt à la cause, compte tenu du fait qu'ils ont avantage à ce que soient pénalement poursuivies les personnes qui ne sont pas membres de l'Institut et qui utilisent le titre d'expert-comptable ou un terme susceptible de créer une confusion avec celui-ci.

B.2.2. La loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage a réglé l'intervention volontaire d'un tiers dans la procédure relative à une question préjudicielle.

Seule une personne répondant aux deux conditions prescrites par l'article 87, § 1er, peut, en pareil cas, être réputée partie à une question préjudicielle pendante devant la Cour : elle doit justifier d'un intérêt dans la cause soumise à la juridiction qui a ordonné le renvoi et avoir adressé un mémoire à la Cour dans le délai prescrit.

B.2.3. Il se déduit de la définition légale de la mission de l'Institut que celui-ci veille à la protection du titre, de sorte qu'il justifie de l'intérêt requis pour intervenir.

En revanche, un membre de l'Institut ne justifie pas d'un intérêt suffisant pour intervenir.

Quant au fond

B.3. Les règles constitutionnelles de l'égalité et de la non-discrimination n'excluent pas qu'une différence de traitement soit établie entre des catégories de personnes, pour autant qu'elle repose sur un critère objectif et qu'elle soit raisonnablement justifiée.

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

B.4. Selon les travaux préparatoires de l'article 71 en cause, l'instauration d'une protection du titre d'expert-comptable vise à affirmer et à garantir cette compétence. De façon plus générale, le législateur, en protégeant les titres professionnels, vise à garantir des services de qualité. L'instauration d'un statut de l'expert-comptable tend non seulement à la protection des intérêts des professionnels concernés mais également à celle de l'intérêt général (*Doc. parl.*, Chambre, 1982-1983, n° 552/1, p. 3; Sénat, 1983-1984, n° 715/2, p. 4).

Le législateur était en droit de protéger le titre d'expert-comptable puisqu'il lui appartient d'apprécier s'il y a lieu de protéger ou non l'exercice de certaines professions pour en garantir la qualité et de réserver l'usage de certains titres professionnels aux personnes qui exercent ces professions conformément à la réglementation de celles-ci.

Les activités définies à l'article 78 de la loi du 21 février 1985 ne sont pas réservées aux experts-comptables. Seul l'article 82 de la loi précitée confère un monopole, non aux experts-comptables en général mais aux experts-comptables externes qui exercent leur activité à titre principal ou accessoire en tant qu'indépendants et qui offrent leurs services professionnels à quiconque fait appel à eux.

D'autres personnes, qui ne portent pas le titre d'expert-comptable, peuvent exercer la plupart des activités qui sont également exercées par les experts-comptables. La protection du titre n'a pour objectif que d'aider les personnes devant faire appel à ces services à faire leur choix, contrairement à la protection par monopole qui va beaucoup plus loin puisqu'elle limite le choix.

B.5. Pour que l'Institut puisse conférer la qualité d'expert-comptable à une personne physique ou morale, celle-ci doit remplir certaines conditions. Ces conditions portent sur les aptitudes, les diplômes, l'accomplissement d'un stage, l'examen d'aptitude, le serment à prêter et la discipline qui est attachée au titre d'expert-comptable.

Le titre peut donc faire l'objet d'une protection particulière, sur la base d'un critère de distinction objectif qui est raisonnablement lié au but du législateur, consistant à garantir au public un service de qualité par des experts-comptables compétents.

B.6. La question préjudicielle appelle une réponse négative.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

L'article 71 de la loi du 21 février 1985 relative à la réforme du révisorat d'entreprises ne viole pas les articles 10 et 11 de la Constitution.

Ainsi prononcé en langue néerlandaise et en langue française, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage, à l'audience publique du 7 février 2001.

Le greffier,

Le président,

P.-Y. Dutilleux

G. De Baets