Cour constitutionnelle

Arrêt n° 152/2024
du 12 décembre 2024
Numéro du rôle : 8190

En cause : le recours en annulation de l'article 119, 2°, de la loi du 5 novembre 2023 « portant dispositions diverses en matière d'économie », introduit par l'Institut des Conseillers fiscaux et des Experts-comptables.

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents Luc Lavrysen et Pierre Nihoul, et des juges Thierry Giet, Joséphine Moerman, Michel Pâques, Danny Pieters et Kattrin Jadin, assistée du greffier Frank Meersschaut, présidée par le président Luc Lavrysen,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

I. *Objet du recours et procédure*

Par requête adressée à la Cour par lettre recommandée à la poste le 6 mars 2024 et parvenue au greffe le 8 mars 2024, l'Institut des Conseillers fiscaux et des Experts-comptables, assisté et représenté par Me Matthias Storme, avocat au barreau de Gand, a introduit un recours en annulation de l'article 119, 2°, de la loi du 5 novembre 2023 « portant dispositions diverses en matière d'économie » (publiée au *Moniteur belge* du 11 décembre 2023).

Par la même requête, la partie requérante demandait également la suspension de la même disposition légale. Par l'arrêt n° 69/2024 du 20 juin 2024 (ECLI:BE:GHCC:2024:ARR.069), publié au *Moniteur belge* du 4 septembre 2024, deuxième édition, la Cour a rejeté la demande de suspension.

Le Conseil des ministres, assisté et représenté par Me Valérie De Schepper et Me Jean-François De Bock, avocats au barreau de Bruxelles, a introduit un mémoire, la partie requérante a introduit un mémoire en réponse et le Conseil des ministres a également introduit un mémoire en réplique.

Par ordonnance du 25 septembre 2024, la Cour, après avoir entendu les juges-rapporteurs Danny Pieters et Kattrin Jadin, a décidé que l'affaire était en état, qu'aucune audience ne serait

tenue, à moins qu'une partie n'ait demandé, dans le délai de sept jours suivant la réception de la notification de cette ordonnance, à être entendue, et qu'en l'absence d'une telle demande, les débats seraient clos à l'expiration de ce délai et l'affaire serait mise en délibéré.

À la suite de la demande de la partie requérante à être entendue, la Cour, par ordonnance du 9 octobre 2024, a fixé l'audience au 6 novembre 2024.

À l'audience publique du 6 novembre 2024 :

- ont comparu :

. Me Matthias Storme, pour la partie requérante;

. Me Valérie De Schepper, également *loco* Me Jean-François De Bock, pour le Conseil des ministres;

- les juges-rapporteurs Danny Pieters et Kattrin Jadin ont fait rapport;

- les avocats précités ont été entendus;

- l'affaire a été mise en délibéré.

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

II. *En droit*

- A -

Quant à l'intérêt

A.1.1. Le Conseil des ministres conteste l'intérêt de la partie requérante. La disposition attaquée n'a pas d'incidence négative sur sa mission légale ni sur son intérêt personnel. Aucune compétence ne lui est retirée. Qui plus est, la disposition attaquée a été prise en concertation avec elle, qui a même marqué son accord, ainsi qu'il ressort de la correspondance électronique qui a été versée au dossier. Plusieurs experts rattachés à l'Institut des Conseillers fiscaux et des Experts-comptables ont en outre collaboré au projet d'arrêté royal qui donnera exécution à la disposition attaquée.

A.1.2. Selon la partie requérante, elle a par le passé été induite en erreur quant à la portée de la disposition attaquée. En tout état de cause, cette disposition affecte ses compétences, de sorte que la partie requérante dispose de l'intérêt requis.

Quant au moyen unique

A.2.1. La partie requérante prend un moyen unique de la violation des articles 10 et 11 de la Constitution par l'article 119, 2°, de la loi du 5 novembre 2023 « portant dispositions diverses en matière d'économie » (ci-après : la loi du 5 novembre 2023). Elle dénonce le fait que la compétence d'établir les règles de procédure est accordée au Roi, alors que tel n'est pas le cas pour d'autres autorités professionnelles qui peuvent déterminer elles-mêmes leurs règles de procédure. Selon elle, cette différence de traitement n'est pas raisonnablement justifiée.

A.2.2. Le Conseil des ministres fait valoir que la partie requérante ne précise pas pourquoi elle fait uniquement la comparaison avec la Chambre nationale des notaires, avec la Chambre nationale des huissiers de justice et avec les ordres d'avocats. L'on n'aperçoit pas pourquoi ces autorités de contrôle seraient comparables avec la catégorie des autorités de contrôle à laquelle appartient la partie requérante. L'on ne voit pas davantage pourquoi les praticiens professionnels qui sont contrôlés par l'Institut des Conseillers fiscaux et des Experts-comptables ne seraient pas plutôt comparables avec les autres groupes de praticiens professionnels qui sont soumis à la loi du 18 septembre 2017 « relative à la prévention du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme et à la limitation de l'utilisation des espèces », comme l'Institut professionnel des agents immobiliers. Ce dernier n'a même pas été désigné en tant qu'autorité de contrôle. Pour les réviseurs d'entreprises, l'autorité de contrôle n'est pas non plus l'Institut des réviseurs d'entreprises, mais bien le Collège de supervision des réviseurs d'entreprises.

Même si ces catégories d'autorités de contrôle, et donc indirectement aussi de professionnels, étaient comparables, l'article 119, 2°, de la loi du 5 novembre 2023 poursuit un but légitime, à savoir l'organisation d'un système de revue qualité prévisible et cohérent. La mesure est en outre fondée sur des critères objectifs et elle est proportionnée. Aucune compétence n'est retirée à l'Institut des Conseillers fiscaux et des Experts-comptables, qui, au contraire, se voit attribuer un pouvoir consultatif. Par ailleurs, la partie requérante elle-même était d'accord, voire demandeuse, pour élaborer un arrêté royal global, ce que permet l'article 119, 2°, de la loi du 5 novembre 2023.

- B -

Quant à la disposition attaquée

B.1.1. Le recours en annulation est dirigé contre l'article 116, alinéa 2, de la loi du 17 mars 2019 « relative aux professions d'expert-comptable et de conseiller fiscal » (ci-après : la loi du 17 mars 2019), tel qu'il a été inséré par l'article 119, 2°, de la loi du 5 novembre 2023 « portant dispositions diverses en matière d'économie » (ci-après : la loi du 5 novembre 2023).

B.1.2. Avant sa modification par l'article 119 de la loi du 5 novembre 2023, l'article 116 de la loi du 17 mars 2019 prévoyait :

« Le Conseil de l'Institut est compétent pour prononcer des sanctions administratives telles que prévues dans la loi du 18 septembre 2017 [relative] à la prévention du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme et à la limitation de l'utilisation des espèces ».

B.1.3. L'Institut des Conseillers fiscaux et des Experts-comptables est une autorité de contrôle au sens de l'article 85, § 1er, de la loi du 18 septembre 2017 « relative à la prévention du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme et à la limitation de l'utilisation des espèces » (ci-après : la loi du 18 septembre 2017). Les pouvoirs et mesures de contrôle de

l'Institut des Conseillers fiscaux et des Experts-comptables dans le cadre de la loi du 18 septembre 2017 sont énumérés aux articles 117 et 118 de cette loi, qui disposent :

« Art. 117. Sans préjudice des prérogatives qui leur sont attribuées par ou en vertu d'autres dispositions légales ou réglementaires, les autorités de contrôle visées à l'article 85, § 1er, 1°, et 7° à 12°, adoptent, en conformité avec les dispositions de l'article 48, paragraphes 1er et 2, de la directive 2015/849, un régime de surveillance destiné à assurer le respect, par les entités assujetties visées à l'article 5, § 1er, 1°, 24° à 28°, et 32°, des dispositions du livre II et de l'article 66, § 2, alinéas 2 et 3, de la présente loi et des arrêtés et règlements pris pour leur exécution, ainsi que des mesures d'exécution de la directive 2015/849.

Si les autorités de contrôle visées à l'alinéa 1er négligent de mettre en place les mécanismes visés au même alinéa ou de les modifier dans l'avenir, le Roi peut adopter ou modifier Lui-même ces mécanismes.

Art. 118. § 1er. Sans préjudice des autres mesures prévues par la présente loi ou par d'autres dispositions légales ou réglementaires, lorsqu'elles constatent qu'une entité assujettie visée à l'article 5, § 1er, 1°, 24° à 28°, et 32°, relevant de leur compétence a commis une infraction aux dispositions du livre II de la présente loi ou des arrêtés et règlements pris pour leur exécution, ou de l'article 66, § 2, alinéas 2 et 3, de la présente loi, ou des mesures d'exécution de la Directive 2015/849, ou des devoirs de vigilance prévus par les dispositions contraignantes relatives aux embargos financiers, les autorités de contrôle visées à l'article 85, § 1er, 7° à 12°, ou, le cas échéant, les autorités désignées par des autres lois, peuvent prendre les mesures suivantes à l'égard de l'entité assujettie concernée :

1° faire une déclaration publique qui précise l'identité de la personne physique ou morale et la nature de l'infraction;

2° ordonner par une injonction que la personne physique ou morale mette un terme au comportement en cause et lui interdire de le réitérer;

3° le retrait ou la suspension de l'agrément, lorsqu'une entité assujettie est soumise à un agrément;

4° imposer l'interdiction temporaire, pour toute personne exerçant des responsabilités dirigeantes au sein d'une entité assujettie ou toute autre personne physique tenue pour responsable de l'infraction, d'exercer des fonctions de direction dans des entités assujetties.

§ 2. En fixant les mesures visées au paragraphe 1, il est tenu compte des circonstances visées à l'article 96.

§ 3. Les autorités de surveillance visées à l'article 85, § 1er, 7° à 11°, et 14°, chacune pour ses compétences, déterminent les règles de procédure nécessaires pour imposer les mesures visées au paragraphe 1, ainsi que les voies de recours ».

B.1.4. L'article 119 de la loi du 5 novembre 2023 dispose :

« A l'article 116 de la loi du 17 mars 2019 relative aux professions d'expert-comptable et de conseiller fiscal, les modifications suivantes sont apportées :

1° dans l'alinéa unique ancien, devenant l'alinéa 1er, les mots ' prendre des mesures administratives et pour ' sont insérés entre les mots ' est compétent pour ' et les mots ' prononcer des sanctions administratives ';

2° l'article est complété par un alinéa rédigé comme suit :

' Le Roi établit, après avis du Conseil de l'Institut, les modalités concernant les mesures administratives et les sanctions administratives visées à l'alinéa 1er. Le Conseil de l'Institut rend son avis dans un délai de trois mois à compter du jour de la réception de la demande d'avis sur le projet d'arrêté royal. A défaut d'avis rendu dans ce délai, le Conseil de l'Institut est réputé ne pas avoir de commentaires sur le projet qui lui a été soumis. ' ».

B.1.5. Il ressort des travaux préparatoires que la délégation au Roi vise à permettre l'intégration, dans le cadre légal, réglementaire et normatif des professions d'expert-comptable et de conseiller fiscal, des mesures et sanctions administratives que le Conseil de l'Institut des Conseillers fiscaux et des Experts-comptables doit prendre en vertu de la loi du 18 septembre 2017 (*Doc. parl.*, Chambre, 2022-2023, DOC 55-3392/001, p. 74). Interrogé à ce sujet par la section de législation du Conseil d'État, le délégué a fourni les explications suivantes en ce qui concerne la portée de la mission qui est conférée au Roi :

« La délégation au Roi permet l'élaboration de modalités dans un arrêté royal et, ainsi, l'intégration des obligations dans le cadre légal, réglementaire et normatif de la profession de comptable et de conseiller fiscal. Cela renforce la sécurité juridique pour le praticien professionnel qui est soumis à la législation anti-blanchiment et cela clarifie également les procédures au sein de l'ITAA et vis-à-vis du praticien professionnel.

En ce qui concerne les experts-comptables certifiés et les conseillers fiscaux certifiés, l'arrêté royal du 9 décembre 2019 ' fixant un règlement relatif à la revue qualité des membres externes de l'Institut des experts-comptables et des conseils fiscaux et fixant les modalités d'utilisation de la lettre de mission ' est encore d'application dans le cadre du contrôle des praticiens professionnels au regard du cadre légal, réglementaire et normatif de leur profession, y compris de la loi du 18 septembre 2017. Cet arrêté royal sera remplacé par un nouvel arrêté royal qui aura pour fondement juridique la loi du 17 mars 2019.

En substance, le nouvel arrêté royal, comme celui du 9 décembre 2019, règlera entre autres les procédures, mais sans trop se limiter à de simples procédures : il règlera également, par exemple, la question de savoir qui peut traiter les dossiers d'infraction, qui doit être informé et comment leur suivi doit être assuré après que les mesures et sanctions ont été prises par le Conseil de l'Institut » (*ibid.*, pp. 175-176, traduction libre).

Quant à l'intérêt

B.2.1. Le Conseil des ministres conteste l'intérêt de la partie requérante.

B.2.2. La Constitution et la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle imposent à toute personne physique ou morale qui introduit un recours en annulation de justifier d'un intérêt. Ne justifient de l'intérêt requis que les personnes dont la situation pourrait être affectée directement et défavorablement par la norme attaquée.

B.2.3. Dès lors qu'il est une autorité de contrôle au sens de l'article 85, § 1er, de la loi du 18 septembre 2017, l'Institut des Conseillers fiscaux et des Experts-comptables justifie suffisamment de l'intérêt requis.

Quant au fond

B.3. Le moyen unique est pris de la violation, par l'article 119, 2°, de la loi du 5 novembre 2023, des articles 10 et 11 de la Constitution, en ce que la compétence d'établir les règles de procédure, en ce qui concerne la partie requérante, est accordée au Roi, alors que tel n'est pas le cas pour les ordres d'avocats, pour la Chambre nationale des huissiers de justice et pour la Chambre nationale des notaires.

B.4. Le principe d'égalité et de non-discrimination n'exclut pas qu'une différence de traitement soit établie entre des catégories de personnes, pour autant qu'elle repose sur un critère objectif et qu'elle soit raisonnablement justifiée.

L'existence d'une telle justification doit s'apprécier en tenant compte du but et des effets de la mesure critiquée ainsi que de la nature des principes en cause; le principe d'égalité et de

non-discrimination est violé lorsqu'il est établi qu'il n'existe pas de rapport raisonnable de proportionnalité entre les moyens employés et le but visé.

B.5.1. Selon le Conseil des ministres, les différentes autorités auxquelles la partie requérante fait référence, ainsi que les groupes professionnels que ces autorités contrôlent, ne sont pas comparables. Il ressortirait notamment de l'article 85, § 1er, de la loi du 18 septembre 2017 que, outre les autorités et les groupes professionnels avec lesquels la partie requérante souhaite se comparer, d'autres autorités très diverses sont également compétentes pour contrôler d'autres groupes professionnels, comme les réviseurs d'entreprises et les agents immobiliers.

B.5.2. Les professionnels auxquels la partie requérante fait référence se trouvent dans des situations comparables au regard de la loi du 18 septembre 2017, dès lors que tous exercent des activités qui, le cas échéant, pourraient être détournées à des fins de blanchiment. Les ordres d'avocats, la Chambre nationale des notaires, la Chambre nationale des huissiers de justice et l'Institut des Conseillers fiscaux et des Experts-comptables aussi sont suffisamment comparables au regard de la loi du 18 septembre 2017, dès lors qu'eux-mêmes ou leurs organes ont tous été désignés en tant qu'autorité de contrôle au sens de l'article 85, § 1er, de cette loi.

Cela n'implique cependant pas que ces autorités de contrôle ou les professionnels qu'elles contrôlent doivent être traités de la même manière au regard de chaque aspect du contrôle, ni que le contrôle doit être organisé de la même manière.

B.5.3. La directive (UE) 2015/849 du Parlement européen et du Conseil du 20 mai 2015 « relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux ou du financement du terrorisme, modifiant le règlement (UE) n° 648/2012 du Parlement européen et du Conseil et abrogeant la directive 2005/60/CE du Parlement européen et du Conseil et la directive 2006/70/CE de la Commission » (ci-après : la directive (UE) 2015/849), qui est transposée, entre autres, par la loi du 18 septembre 2017, prévoit que les États membres exigent des autorités compétentes qu'elles assurent un suivi effectif du respect de la directive et qu'elles prennent les mesures nécessaires à cet effet (article 48, paragraphe 1). En ce qui concerne les experts-comptables externes et les conseillers fiscaux visés à l'article 2, paragraphe 1, point 3), *a)*, de la directive, les États membres peuvent

permettre que ces fonctions soient exercées par un « organisme d'autorégulation » (article 48, paragraphe 9). En désignant l'Institut des Conseillers fiscaux et des Experts-comptables comme autorité de contrôle, le législateur belge a fait usage de la marge d'appréciation qui lui est laissée par la directive (UE) 2015/849.

B.5.4. Sur la base de l'avis du Conseil supérieur des professions économiques du 11 mai 2021 relatif à la proposition de règlement de procédure que l'Institut des Conseillers fiscaux et des Experts-comptables avait lui-même établie, le législateur a pu raisonnablement estimer que la délégation attaquée est nécessaire pour garantir le contrôle approprié par l'Institut des Conseillers fiscaux et des Experts-comptables, comme le requiert l'article 48, paragraphe 1, de la directive (UE) 2015/849.

Ainsi qu'il ressort des travaux préparatoires mentionnés en B.1.5, la délégation attaquée tend aussi à renforcer la sécurité juridique pour le praticien professionnel qui est soumis à la législation anti-blanchiment et à clarifier également les procédures au sein même de l'Institut des Conseillers fiscaux et des Experts-comptables et vis-à-vis du praticien professionnel. Au regard de cet objectif, il est raisonnablement justifié que le législateur choisisse d'organiser les aménagements nécessaires d'une manière qui rejoigne le plus possible la réglementation existante des autres compétences de l'Institut des Conseillers fiscaux et des Experts-comptables. En outre, le Conseil de l'Institut se voit conférer un pouvoir consultatif.

B.5.5. Enfin, il n'apparaît pas que la délégation attaquée produise des effets disproportionnés. En ce que la partie requérante critique l'organisation spécifique du contrôle, le moyen unique porte en réalité sur l'exécution de l'article 116, alinéa 2, de la loi du 17 mars 2019. Une telle critique ne relève pas de la compétence de la Cour. S'il existe des dysfonctionnements dans l'application de la disposition attaquée, il revient au juge compétent d'en connaître.

B.6. Le moyen unique n'est pas fondé.

Par ces motifs,

la Cour

rejette le recours.

Ainsi rendu en langue néerlandaise, en langue française et en langue allemande, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, le 12 décembre 2024.

Le greffier, Le président,

Frank Meersschaut Luc Lavrysen