

Texte français (titre VI, chapitre II, des lois sur le Conseil d'État, coordonnées le 12 janvier 1973).

CONSEIL D'ÉTAT, SECTION D'ADMINISTRATION

A R R Ê T

**n° 167.199 du 29 janvier 2007
A. 130.747/IX-3648**

En cause : Karel ANTHONISSEN,
ayant élu domicile chez
Me E. ZELDERLOO, avocat,
ayant son cabinet à LENNIK,
Ninoofsesteenweg 219

contre :

l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux,
ayant élu domicile chez
Me M. LEBBE, avocat,
ayant son cabinet à BRUXELLES,
avenue Louise 106

LE CONSEIL D'ÉTAT, IX^e CHAMBRE,

Vu la requête introduite le 19 décembre 2002 par laquelle Karel ANTHONISSEN demande l'annulation de la décision du 17 octobre 2002 de la commission d'appel de l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux déclarant recevable mais non fondé l'appel du requérant contre la décision du 6 mai 2002 du conseil de l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux lui refusant la qualité de conseil fiscal;

Vu les mémoires en réponse et en réplique régulièrement échangés;

Vu le rapport de M. L. VERMEIRE, auditeur;

Vu l'ordonnance du 7 novembre 2005 ordonnant le dépôt au greffe du rapport et du dossier;

Vu la notification du rapport aux parties;

Vu l'ordonnance du 13 octobre 2006 fixant l'affaire à l'audience du 11 décembre 2006;

Entendu M. J. DE BRABANDERE, président du Conseil d'État, en son rapport;

Entendu, en leurs observations, Me K. DE PUYDT, avocat, loco Me E. ZELDERLOO, avocat, qui comparaît pour le requérant, et Me W. VANDENBERGHE, avocat, loco Me M. LEBBE, avocat, qui comparaît pour la partie défenderesse;

Entendu M. L. VERMEIRE, auditeur, en son avis;

Vu le titre VI, chapitre II, des lois sur le Conseil d'État, coordonnées le 12 janvier 1973;

1. Considérant que les éléments de la cause peuvent être résumés comme suit :

1.1. Le requérant est fonctionnaire au Ministère des Finances. Il est en outre inscrit sur la liste des experts-comptables visée à l'article 5 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales - ci-après : la loi du 22 avril 1999.

1.2. Dans le cadre de la disposition transitoire visée à l'article 60, § 1^{er}, de la loi du 22 avril 1999 - et à l'article 2, premier tiret, de l'arrêté royal du 4 mai 1999 relatif à l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux - ci-après : l'Institut -, requérant introduit auprès de la partie défenderesse une demande datée du 24 septembre 1999 en vue de devenir membre de l'Institut en qualité de conseil fiscal exerçant cette fonction dans les liens d'un contrat de travail avec inscription complémentaire à la liste des membres externes.

Il ressort d'une lettre du 30 octobre 2000 que la partie défenderesse considère cette demande comme une demande d'inscription à la sous-liste des

conseils fiscaux externes, alors que le requérant possède déjà la qualité d'expert-comptable interne et estime que, compte tenu des effets liés à la qualité de membre externe, les candidats cumulant la qualité d'expert-comptable avec celle de conseil fiscal ne peuvent pas être membre interne pour une qualité et membre externe pour l'autre. Selon l'Institut, le requérant doit soit modifier sa demande d'inscription à la sous-liste des conseils fiscaux externes en une demande d'inscription à la liste de conseils fiscaux (non externes), soit demander en tant qu'expert-comptable interne son transfert à la liste des experts-comptables externes. Le 9 novembre 2000, le requérant sollicite la modification de sa demande d'inscription à la sous-liste des conseils fiscaux externes en une demande d'inscription à la liste des conseils fiscaux (non externes).

1.3. Le requérant ayant fourni des informations complémentaires et ayant été entendu, la commission d'agrément du 9 avril 2002 donne un avis favorable et, puisque le candidat répond aux conditions légales, propose de l'agréer en qualité de conseil fiscal. Dans une note jointe du 26 mars 2002 relative à l'objection soulevée durant la procédure contre l'octroi du titre de conseil fiscal aux agents de l'administration fiscale au motif que ce statut professionnel constituerait un obstacle à l'application de la déontologie de l'Institut et, d'une manière plus générale, serait incompatible avec les activités de conseil fiscal définies à l'article 38 de la loi du 22 avril 1999, la commission déclare qu'une distinction doit être faite entre la loi du 22 avril 1999 et l'arrêté royal du 4 mai 1999, qui fixe les dispositions transitoires et constitue le fondement de la compétence de la commission d'agrément. En ce qui concerne les agents de l'administration fiscale, il ne devrait faire aucun doute que bon nombre d'entre eux satisfont aux conditions de l'arrêté royal et, partant, devraient être autorisés à porter le titre, à l'instar de tout autre candidat remplissant les conditions légales. Les objections formulées en matière d'incompatibilité éventuelle ne relèveraient pas de la compétence de la commission d'agrément. Si la définition des activités fiscales figurant à l'article 38 de la loi du 22 avril 1999 semble en effet indiquer que le port du titre doit être réservé aux personnes agissant comme représentant des contribuables ou dans le cadre d'un contrat de travail conclu avec ces derniers, l'arrêté royal du 4 mai 1999, s'agissant de droits acquis, assimilerait à ces personnes toutes celles qui, compte tenu de l'expérience professionnelle exigée, et ce uniquement durant la période transitoire, possèdent les aptitudes pour pouvoir agir tôt ou tard pour le compte du contribuable.

1.4. L'extrait produit du procès-verbal du 6 mai 2002 indique que le conseil de l'Institut rejette la demande du requérant au motif que, même si la loi du 22 avril 1999 ne dispose pas expressément qu'il y a une incompatibilité entre une fonction rémunérée par l'autorité et la fonction de conseil fiscal, un fonctionnaire ne peut se voir conférer le titre de conseil fiscal, dès lors que son statut spécifique est incompatible avec la fonction et le titre de conseil fiscal. En outre, le conseil de l'Institut souligne que si la fonction strictement consultative de conseil fiscal, ne semble pas en soi totalement incompatible avec celle d'un fonctionnaire, les deux autres activités, à savoir l'assistance et la représentation, sont à tout le moins incompatibles avec la charge de fonctionnaire, eu égard au conflit d'intérêt qui existe en principe entre, d'une part, l'autorité et, d'autre part, les contribuables. Par ailleurs, cette incompatibilité fondamentale serait apparue au cours des auditions parlementaires relatives à la nécessité de réglementer légalement la profession fiscale et dans l'exposé des motifs de la loi du 22 avril 1999 dont il ressort que la fonction de conseil fiscal a fait l'objet d'une réglementation légale afin de créer un interlocuteur valable, spécifique et indépendant par rapport au fisc ainsi que de renforcer la protection du contribuable; en revanche, un fonctionnaire agit sous l'autorité de l'administration publique, dans l'intérêt de celle-ci et sans léser ses intérêts, et peut encourir des sanctions disciplinaires s'il ne défend pas les intérêts de l'autorité. Le contribuable pourrait déduire de la constatation qu'une personne est habilitée à porter le titre de conseil fiscal que celle-ci remplit toutes les conditions pour exercer la fonction précitée. L'attribution de la qualité et du titre de conseil fiscal à un fonctionnaire induirait ainsi en erreur, dès lors qu'elle donnerait à penser que le fonctionnaire assure également la défense des intérêts du contribuable, ce qui n'est pas le cas.

1.5. Le 5 juillet 2002, le requérant interjette appel devant la commission d'appel.

1.6. Après avoir entendu le requérant, la chambre néerlandophone de la commission d'appel décide le 11 septembre 2002 que le recours est recevable mais non fondé, essentiellement pour le motif que si les lois du 22 avril 1999 n'interdisent pas expressément qu'un agent du Ministère des Finances porte le titre de conseil fiscal ni que le statut d'agent de l'État constitue un obstacle absolument insurmontable, il a été décidé à juste titre que dans l'état actuel de la législation relative à la réglementation des professions spécialisées en services fiscaux,

interprétée selon l'intention du législateur, et plus particulièrement compte tenu des fonctions respectives de conseil fiscal et d'agent du Ministère des Finances, et ce sur la base de l'incompatibilité fonctionnelle de ces fonctions, la qualité de conseil fiscal ne peut être conférée à l'intéressé aussi longtemps qu'il est fonctionnaire au Ministère des Finances, dès lors que, comme il ressort des travaux parlementaires, le législateur entendait réglementer l'exercice de la profession de conseil fiscal telle qu'elle était exercée auparavant, notamment dans des cabinets spécialisés, afin de mieux protéger le contribuable tant sur le plan qualitatif que déontologique, en particulier en assurant un meilleur déroulement de ses relations avec le fisc, qu'il ne s'agit nullement de compléter la réglementation de la fonction d'agent du Ministère des Finances, que, durant les auditions, le représentant de l'administration fiscale a placé le conseil fiscal, en tant que partie distincte, en regard du contribuable et de l'administration fiscale, et que le législateur a opté pour l'intégration des conseils fiscaux dans l'Institut des experts-comptables, d'une part, sans accorder de monopole aux conseils fiscaux et, d'autre part, en interdisant aux titulaires d'autres professions réglementées de porter le titre de conseil fiscal, même s'ils fournissent également des services fiscaux, tels que les avocats et les notaires et, en particulier, les réviseurs d'entreprises, mais en veillant à ce que seuls les experts-comptables, et non les experts comptables-réviseurs d'entreprises, puissent porter en même temps le titre de conseil fiscal. Il s'agit de la décision attaquée.

2. Considérant que le requérant qualifie son recours devant le Conseil d'État de "recours en cassation administratif"; que lorsque la commission d'appel de l'Institut statue sur une demande conférant la qualité de conseil fiscal, elle n'agit toutefois pas en tant que juridiction administrative mais comme autorité administrative; que le présent recours doit être considéré, dès lors, comme un recours en annulation ordinaire formé sur la base de l'article 14, § 1^{er}, des lois coordonnées sur le Conseil d'État;

3.1.1. Considérant que le requérant prend un moyen unique de la violation des articles 10 et 11 de la Constitution, en ce qu'il est définitivement privé d'un droit en raison de sa seule qualité de fonctionnaire, alors que pour toute autre fonction ou tout autre statut et compte tenu des connaissances et de l'expérience justifiées, l'obtention du titre de conseil fiscal ne poserait aucun problème, même si ce titre n'est pas porté d'une manière actuelle ou immédiate; qu'il affirme que ce n'est pas tant la loi du 25 juin 1999 qui est contraire au principe d'égalité mais l'interprétation que

l'Institut donne à cette loi et à l'arrêté royal du 4 mai 1999; que le requérant demande, le cas échéant, de poser à ce propos une question préjudicielle à la Cour d'arbitrage;

3.1.2. Considérant qu'à titre principal, la partie défenderesse répond que le moyen est irrecevable, d'abord parce qu'il fait référence à une loi du 25 juin 1999 sans préciser de quelle loi il s'agit; qu'elle estime, en outre, que le moyen est irrecevable au motif que s'il critique le point de vue du conseil de l'Institut, la décision attaquée a été prise par une commission d'appel, créée au sein de l'Institut par la loi du 22 avril 1999 relative à la discipline professionnelle des experts-comptables et des conseils fiscaux - ci-après : la loi du 22 avril 1999 (discipline) - , qui statue en toute autonomie par rapport à l'Institut; qu'elle considère enfin que le moyen est imprécis et qu'il n'invoque la violation d'aucune disposition de la loi du "25 juin" 1999 ni de l'arrêté royal du 4 mai 1999 mais se borne à indiquer que l'interprétation donnée à cette loi et à cet arrêté royal est contraire au principe d'égalité, sans préciser cette interprétation ni la manière dont elle violerait le principe d'égalité;

Considérant qu'à titre subsidiaire, la partie défenderesse répond en premier lieu à la thèse du requérant selon laquelle le refus de lui octroyer, pour le seul motif qu'il est fonctionnaire, le titre de conseil fiscal alors qu'il remplit les conditions violerait le principe d'égalité, qu'il est inexact de soutenir qu'aucun problème ne se poserait pour les titulaires d'autres fonctions, dès lors que, d'une part, il est prévu à la fin de l'article 19 de la loi du 22 avril 1999 que la qualité de conseil fiscal ne peut être cumulée avec celle de réviseur d'entreprises et, d'autre part, que l'Institut a toujours admis qu'il résulte de l'économie générale de la loi - et même si la loi ne l'énonce pas formellement - que des comptables agréés et des comptables-fiscalistes agréés ne peuvent pas obtenir simultanément le titre de conseil fiscal tant qu'ils n'ont pas renoncé à leur premier titre, interprétation qui, selon l'arrêt n/ 5/2001 du 25 janvier 2001 de la Cour d'arbitrage, peut se déduire de l'économie générale de la loi et n'est pas contraire au principe d'égalité; que la partie défenderesse soutient ensuite que de toute évidence, un titre protégé ne peut pas être conféré à une personne qui, par sa fonction ou son statut, n'est pas autorisée à porter ce titre, tel un juge, dès lors qu'il existe une incompatibilité fondamentale entre la fonction de juge et le port du titre de conseil fiscal; qu'ainsi, un agent de l'administration fiscale ne peut pas porter le titre de conseil fiscal aussi longtemps qu'il conserve sa qualité de fonctionnaire, puisque le titre de conseil fiscal est réservé au titulaire de la profession

fiscale qui consiste à conseiller, assister et représenter le contribuable afin de mieux le protéger tant sur le plan qualitatif que déontologique et, notamment, d'assurer un meilleur déroulement de ses relations avec les administrations fiscales, l'agent des administrations fiscales étant ainsi la partie adverse du contribuable; que selon la partie défenderesse, les intérêts du contribuable ne sont pas non plus nécessairement ceux de l'administration fiscale, de sorte que, objectivement parlant, l'agent des administrations fiscales ne peut pas exercer d'une manière indépendante la fonction de conseil fiscal; que, par ailleurs, sur la base de l'article 32 de l'arrêté royal du 1^{er} mars 1998 fixant le règlement de déontologie des experts-comptables qui, selon la partie défenderesse, est toujours en vigueur vu l'article 55, § 1^{er}, alinéa 2, de la loi du 22 avril 1999, le conseil fiscal, interne ou externe, est tenu au devoir de discrétion, de sorte que l'agent des administrations fiscales à qui un contribuable communique des faits et des éléments confidentiels au motif que cet agent porte également le titre de conseil fiscal ne peut pas, contrairement aux règles déontologiques du fonctionnaire, communiquer ces données à l'administration fiscale ou à son supérieur hiérarchique, alors qu'il est tenu en sa qualité d'agent de l'administration fiscale de veiller aux intérêts du trésor, et ne peut donc pas offrir toutes les garanties en matière d'indépendance et de probité professionnelle que l'on peut attendre des personnes portant le titre de conseil fiscal; que la partie défenderesse fait encore valoir que ce n'est pas parce qu'une personne remplit toutes les conditions posées à l'article 19 de la loi du 22 avril 1999 ou toutes celles posées à l'article 2 de l'arrêté royal du 4 mai 1999 qu'elle aurait ainsi automatiquement droit au titre de conseil fiscal, dès lors qu'il revient à la partie défenderesse d'accorder ce titre et, vu sa mission légale, d'assurer l'organisation permanente d'un corps de spécialistes aptes à exercer les fonctions d'expert-comptable et de conseil fiscal, en offrant toutes les garanties nécessaires sur le plan de l'aptitude, de l'indépendance et de la probité professionnelle; que selon la partie défenderesse, l'argument selon lequel ces griefs ne sont pas pertinents dans la mesure où l'agent des administrations fiscales ne porterait pas actuellement ou immédiatement le titre de conseil fiscal ne peut être retenu, dès lors qu'un titre professionnel n'est pas protégé par rapport à des personnes qui, sans exercer les fonctions auxquelles il a trait, pourront tôt ou tard porter ce titre, d'autant que, comme en l'espèce, il ressort des travaux parlementaires qu'il ne s'agissait pas de dissocier le titre de la fonction; qu'en outre, le port du titre implique déjà des obligations et des effets, tels que le devoir de discrétion et le contrôle déontologique de la partie défenderesse concernant tout ce qui regarde l'exercice de la profession fiscale, de sorte qu'un problème se pose déjà lorsque le titulaire du titre

exerce une fonction ou relève d'un statut incompatible avec ce titre, même s'il n'exerce pas la fonction de conseil fiscal; qu'enfin, certains agents de l'administration fiscale, dont le requérant, estimeraient qu'en leur qualité de fonctionnaire, ils exercent déjà la fonction de conseil fiscal, plus particulièrement une fonction consultative et d'assistance; que selon la partie défenderesse, le refus d'accorder le titre de conseil fiscal aux agents de l'administration fiscale qui remplissent les conditions prévues par la disposition transitoire ne viole pas non plus le principe d'égalité, dès lors qu'il existe une différence objective entre ce groupe de fonctionnaires qui satisfont à ces conditions et d'autres candidats qui remplissent également ces conditions : la première catégorie représente l'administration fiscale, partie adverse des contribuables, la deuxième catégorie ne la représente pas; qu'enfin, la partie défenderesse souligne encore que le titulaire du titre de conseil fiscal qui devient par la suite agent de l'administration fiscale accomplira lui aussi des missions incompatibles avec l'indépendance exigée du porteur du titre de conseil fiscal et devra donc également être rayé de la liste des membres de l'Institut;

3.1.3. Considérant, à propos de l'irrecevabilité alléguée du moyen, que le requérant rétorque que de toute évidence, l'unique référence à la loi du 25 juin 1999 est une erreur matérielle et que la partie défenderesse a parfaitement compris que c'est la loi du 22 avril 1999 qui était visée, loi à laquelle la requête se réfère à plusieurs reprises; que selon le requérant, cette erreur ne prêtait pas non plus à confusion, dès lors qu'il soutenait que l'interprétation de la loi, telle qu'elle est donnée et appliquée par l'Institut, est contraire au principe d'égalité, alors que la décision attaquée émane de la commission d'appel, les deux points de vue étant donc parallèles et la demande tendant à l'annulation de la décision de la "commission d'appel de l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux", comme l'indique la partie défenderesse elle-même; que le requérant reconnaît que le moyen n'invoque la violation d'aucune disposition de la loi du 22 avril 1999 ni de l'arrêté royal du 4 mai 1999, et ce en raison du fait que le requérant, qui ne soutient pas non plus que cette loi et cet arrêté royal sont nécessairement contraires à la Constitution, affirme simplement que "ces dispositions" violent la Constitution si elles sont interprétées comme elles le sont dans la décision attaquée;

Considérant que selon le requérant, la référence à l'arrêt n/5/2001 de la Cour d'arbitrage relevant que le législateur n'entretient pas de traitement différencié lorsqu'il estime que les titres de comptable-fiscaliste et de conseil fiscal

sont incompatibles, alors que ceux d'expert-comptable et de conseil fiscal ne le seraient pas, est une comparaison qui manque de pertinence, puisque cet arrêt portait sur la compatibilité ou l'incompatibilité de deux titres et que le requérant ne demande pas l'octroi de deux titres, légalement incompatibles, ni n'affirme attaquer ces incompatibilités; que selon le requérant, cet arrêt tend à corroborer sa thèse, dès lors qu'il cumule depuis longtemps déjà le titre d'expert-comptable avec la fonction de directeur fiscal et que, dans cette optique, un titre complémentaire de conseil fiscal ne peut, selon la formulation de la Cour d'arbitrage, constituer aucun obstacle; qu'en ce qui concerne l'argument tiré de l'incompatibilité du titre de conseil fiscal et de la charge de fonctionnaire, le requérant fait valoir, d'une part, que la comparaison avec les juges manque de pertinence, notamment pour le motif que la plupart des juges ne rempliraient pas les conditions de base prévues dans la disposition transitoire, et ce contrairement à la majorité des agents des administrations fiscales, précisément parce qu'ils ont acquis l'expérience comptable et fiscale requise et, d'autre part, que s'il est évident que certaines tâches peuvent être incompatibles, il y a toutefois une différence entre deux missions présentant un éventuel conflit d'intérêts et la prétendue contrariété d'une expertise déterminée avec une fonction publique, la fonction d'agent des administrations fiscales n'étant pas en principe incompatible avec certains titres et mandats; qu'il estime, en outre, que c'est également à tort que la partie défenderesse souligne que la protection du contribuable et le déroulement harmonieux des relations entre le contribuable et le fisc constituent la seule raison d'être du titre de conseil fiscal, puisque, par exemple, l'Institut a également consacré une journée d'étude au thème "l'expertise judiciaire, l'expert-comptable et le conseil fiscal" et, à cette occasion, a mis l'accent sur l'importance capitale de l'expert - expert-comptable ou conseil fiscal - en tant que collaborateur du juge; qu'à cet égard, le requérant souligne que les trois éléments visés à l'article 38 de la loi du 22 avril 1999 ne doivent pas être lus d'une manière cumulative - ce qui conduit à définir d'une manière étroite voire exclusive le rôle du conseil fiscal -, mais d'une manière alternative - ce qui donne lieu à plusieurs variantes parmi lesquelles les conseillers fiscaux forment sans doute la catégorie la plus importante à côté d'autres catégories dans lesquelles figurent aussi d'autres consultants; que la première interprétation, au sens étroit, est discriminatoire pour le requérant dans la mesure où elle exclut les agents des administrations fiscales, alors que, dans d'autres domaines, l'Institut retient parfois l'autre interprétation, par exemple en vue de "décrocher" des missions d'expert judiciaire, et semble ainsi négliger, voire méconnaître par ce raisonnement, les intérêts de membres internes; que dès lors qu'une lecture non discriminatoire de

la loi est assurément possible, la décision attaquée viole la Constitution en discernant dans la loi un motif d'exclusion qui n'y est ajouté que par une interprétation discriminatoire, de sorte qu'il s'impose de poser une question préjudicielle à la Cour d'arbitrage; qu'enfin, le requérant fait valoir que l'affirmation selon laquelle les actuels membres conseils fiscaux seraient radiés lorsqu'ils deviennent fonctionnaire est gratuite et vexatoire, et que la comparaison à cet égard avec l'avocat qui devient juge est forcée et manque donc de pertinence, le requérant demandant si les médecins, architectes, experts-comptables etc. encourent eux-aussi une radiation de leur "ordre" lorsqu'ils mettent leurs compétences au service de l'autorité;

3.2.1. Considérant, à propos de l'imprécision invoquée du moyen, qu'un moyen au sens de l'article 2, § 1^{er}, 2/, de l'arrêté du Régent du 23 août 1948 déterminant la procédure devant la section d'administration du Conseil d'État - ci-après : le règlement de procédure - doit contenir une description suffisante et précise de la règle de droit réputée violée par l'acte attaqué ou du principe de droit réputé violé ainsi que de la manière dont cette règle ou ce principe aurait été violé;

Considérant qu'en l'espèce, le moyen énonce expressément la règle de droit violée, à savoir les articles 10 et 11 de la Constitution, et expose par ailleurs que cette violation consiste à refuser l'octroi au requérant du titre de conseil fiscal, bien qu'il remplisse toutes les conditions, pour le seul motif qu'il est fonctionnaire à l'administration fiscale, alors que toute autre personne exerçant une autre fonction ou relevant d'un autre statut pourrait obtenir ce titre; que le fait que la requête fasse référence à la loi du "25 juin" 1999, à son interprétation et à son application par l'Institut, alors que la décision attaquée émane de la commission d'appel, ne rend pas non plus le moyen imprécis et irrecevable, étant donné que, comme l'affirme à juste titre le requérant, il ressort de la lecture complète et même rapide de la requête qu'en faisant référence à la loi du 25 juin 1999, le requérant vise en réalité la loi du 22 avril 1999, loi à laquelle il se réfère à plusieurs reprises et dont la décision attaquée fait également application; que si le requérant écrit que ce n'est pas tant la loi du 25 juin - lire 22 avril - 1999 qui est contraire au principe d'égalité mais bien l'interprétation de cette loi et de l'arrêté royal du 4 mai 1999, telle qu'elle est donnée et appliquée par l'Institut, il ressort avec suffisamment de clarté qu'il vise par là non pas tant, ou pas seulement, le point de vue du conseil de l'Institut, comme l'affirme la partie défenderesse, mais plus particulièrement celui que la commission d'appel a adopté dans la décision attaquée et dans laquelle elle se présente d'ailleurs elle-

même comme la commission de recours de l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux qui, selon la partie défenderesse même, a été créée au sein de la "partie défenderesse", à savoir l'Institut; que la circonstance que le moyen n'invoque la violation d'aucune disposition de la loi du 22 avril 1999 ni de l'arrêté royal du 4 mai 1999 ne rend pas non plus le moyen imprécis, dès lors que, comme il ressort de la requête et de surcroît du mémoire en réplique, le requérant n'invoque pas la violation de la loi du 22 avril 1999 et/ou de l'arrêté royal du 4 mai 1999, mais bien celle du principe constitutionnel d'égalité, et ce dans la manière d'interpréter et d'appliquer cette loi et cet arrêté; qu'en outre, il faut observer à cet égard que la commission d'appel ne déduit pas l'incompatibilité du titre de conseil fiscal et de la fonction d'agent des administrations fiscales d'une quelconque disposition spécifique de ces deux textes;

3.2.2.1. Considérant, à propos du moyen même, que comme l'a du reste constaté la décision attaquée, ni la loi du 22 avril 1999, ni celle du 22 avril 1999 (discipline) n'énoncent expressément que la qualité ou le titre de conseil fiscal ne peut être octroyé à un agent du SPF Finances; que selon l'article 19 de la loi du 22 avril 1999, l'Institut confère à une personne physique, à sa demande, la qualité de conseil fiscal si elle remplit les conditions énoncées dans cet article; qu'il prévoit, en outre, qu'une même personne ne peut posséder la qualité de réviseur d'entreprises et celle de conseil fiscal, mais que la qualité d'expert-comptable peut être conférée à une personne ayant la qualité de réviseur d'entreprises, étant entendu que des personnes ayant la qualité de réviseur d'entreprises ne peuvent exercer certaines activités pour des entreprises dans lesquelles elles accomplissent des missions révisorales; qu'en vertu de l'article 60, § 1^{er}, de la loi du 22 avril 1999, le Roi pouvait fixer temporairement des conditions d'accès au titre de conseil fiscal qui dérogent à la loi; que l'arrêté royal du 4 mai 1999 relatif à l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux règle, en ses articles 2 à 5, l'octroi de la qualité de conseil fiscal aux personnes physiques et les dispense ainsi d'un certain nombre de conditions fixées par l'article 19; qu'en outre, l'arrêté royal du 18 mars 2002 relatif à l'octroi de la qualité de conseil fiscal aux personnes physiques sur la base de l'expérience professionnelle dispense, en exécution de l'article 60, § 1^{er}, de la loi du 22 avril 1999, d'un certain nombre de conditions prévues à l'article 19; qu'il résulte de ce qui précède que la loi du 22 avril 1999 n'exclut formellement que le réviseur d'entreprises de l'acquisition simultanée de la qualité de conseil fiscal, même s'il devait remplir les conditions visées à l'article 19 de la loi du 22 avril 1999, compte tenu, le cas échéant,

des dispositions dérogatoires de l'arrêté royal du 4 mai 1999 ou du 18 mars 2002; que, toutefois, selon ses articles 4, 5, 19, 39 et 60, la loi n'exclut pas qu'une personne physique qui se voit attribuer la qualité de conseil fiscal exerce la fonction dans le cadre d'un contrat de travail ou encore d'un emploi rémunéré par l'autorité; qu'en effet, l'article 39 dispose que "toute personne physique qui s'est vu conférer la qualité de conseil fiscal est inscrite, "à sa demande", à la sous-liste des conseils fiscaux externes si elle exerce ou entend exercer tout ou partie de l'activité définie à l'article 38, à titre exclusif, principal ou accessoire, en dehors d'un contrat de travail ou d'une fonction rémunérée par les pouvoirs publics" (art. 39); que selon l'article 5, cette sous-liste est une partie de la liste des conseils fiscaux, et donc du tableau des membres de l'Institut (art. 4 et 5);

3.2.2.2. Considérant, toutefois, que le fait que la loi du 22 avril 1999 ne prévoit pas expressément d'incompatibilité déterminée n'exclut pas qu'une incompatibilité puisse se déduire de l'économie de cette loi; qu'ainsi, dans son arrêt n/ 5/2001 du 25 janvier 2001, la Cour d'arbitrage a admis que l'interprétation selon laquelle l'acquisition de la qualité de conseil fiscal entraîne la perte de l'agrément comme comptable ou comptable-fiscaliste peut se déduire de l'économie générale de la loi du 22 avril 1999, et a jugé que cette différence avec les experts-comptables qui peuvent, quant à eux, porter simultanément le titre de conseil fiscal, n'était pas incompatible avec le principe d'égalité, notamment pour le motif que 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, dès lors que 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 ni n'accorde aux conseils fiscaux un monopole de leurs activités, et 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, d'une part, l'Institut des experts-comptables et des conseils fiscaux et, d'autre part, l'Institut professionnel des comptables et fiscalistes agréés;

3.2.2.3. Considérant que selon l'exposé des motifs accompagnant le projet, qui deviendrait la loi du 22 avril 1999, 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" (Doc. parl., Chambre, 1998 - 1999, n/ 1923/1 et 1924/1, p. 2); qu'il peut simplement être admis que l'indépendance du conseil fiscal à l'égard des administrations fiscales est essentielle à cette fin, non seulement en ce qui concerne la représentation des contribuables mais également dans le cadre de ses fonctions d'assistance aux contribuables en vue du respect de leurs obligations fiscales et de ses missions de consultance en toute matière fiscale, indépendance qui, selon l'exposé des motifs, est d'ailleurs la raison pour laquelle la loi prévoit expressément qu'une même personne ne peut simultanément posséder la qualité de réviseur d'entreprises et de conseil fiscal; qu'en d'autres termes, le législateur considère que de toute évidence, la notion de "conseil fiscal" implique que celui-ci se met au service du contribuable et que cette fonction est dès lors incompatible avec celle d'agent d'une administration fiscale; que la loi du 22 avril 1999 relative à l'exercice de la fonction d'expert-comptable et de conseil fiscal prévoit d'ailleurs que le conseil de l'Institut veille notamment à ce que les experts-comptables externes et les conseils fiscaux externes s'acquittent avec la diligence requise et en toute indépendance des missions qui leur sont confiées, n'acceptent pas de missions dans des conditions susceptibles de mettre en cause l'objectivité de leur exercice et n'exercent pas d'activités incompatibles avec l'indépendance de leur fonction (art. 28, § 2, 2/, 3/ et 4/); que l'article 31 dispose en outre qu'un conseil fiscal/expert-comptable externe ne peut exercer des activités commerciales ou des fonctions d'administrateur ou de gérant de sociétés commerciales ou de sociétés à forme commerciale autres que celles constituées entre titulaires de la même qualité ou entre titulaires de qualités différentes qu'avec l'autorisation préalable et toujours révocable de l'Institut, sauf lorsque ces fonctions lui sont confiées par un tribunal, ni exercer des activités incompatibles avec la dignité ou l'indépendance de sa fonction;

3.2.2.4. Considérant que la décision attaquée pouvait donc présumer à juste titre qu'objectivement parlant, un agent du SPF Finances, directeur à l'Inspection spéciale des impôts (ISI), n'offre pas en cette qualité l'indépendance structurelle requise pour acquérir la qualité de conseil fiscal et devenir membre de l'Institut et qu'il existe par conséquent une incompatibilité entre la qualité d'agent du SPF Finances, directeur à l'ISI, et le titre de conseil fiscal, sans examiner du reste la question de la compatibilité de la fonction d'agent des administrations fiscales même avec celle de conseil fiscal;

3.2.2.5. Considérant que ni l'argument du requérant selon lequel la possibilité de conflits d'intérêts et de missions incompatibles ne peut amener à la conclusion qu'il existe une incompatibilité entre la qualité d'agent du SPF Finances et celle de conseil fiscal même, mais implique seulement qu'il ne pourra pas accomplir certaines missions, par exemple la représentation des contribuables dans leurs rapports avec le fisc, ni l'argument selon lequel la description de fonction figurant à l'article 38 de la loi du 22 avril 1999 ne présenterait pas un caractère cumulatif mais alternatif et que la disposition transitoire ne porte que sur les aptitudes, ne peuvent conduire à une autre conclusion, dès lors que la mesure transitoire prise, dans l'arrêté royal du 4 mai 1999, sur la base de l'article 60, § 1^{er}, de la loi du 22 avril 1999, ne déroge qu'aux conditions de l'article 19, 3/, 4/ et 5/, et non aux autres conditions ou autres dispositions de la loi et que le législateur entendait manifestement protéger le titre de conseil fiscal afin de garantir une meilleure protection au contribuable tant sur le plan qualitatif que déontologique, notamment en assurant un meilleur déroulement de ses relations avec les administrations fiscales et, partant, en donnant des garanties non seulement sur le plan des aptitudes professionnelles mais également d'une manière plus large, et non pas seulement en matière de représentation, pour les différentes fonctions de conseil fiscal;

3.2.2.6. Considérant que l'argument du requérant selon lequel rien ne s'opposerait à l'octroi du titre de conseil fiscal, dès lors qu'il n'en fera pas un usage effectif aussi longtemps qu'il est fonctionnaire, n'est pas non plus pertinent; qu'en effet, comme il a été indiqué ci-dessus, l'intention du législateur était d'offrir une meilleure protection au contribuable et d'assurer un meilleur déroulement de ses relations avec le fisc, ce qui suppose un exercice effectif de la profession; qu'il faut souligner, en outre, que dès qu'une personne acquiert la qualité de conseil fiscal, elle devient également membre de l'Institut et est soumise à sa déontologie ainsi qu'à ses règles propres en la matière;

3.2.2.7. Considérant que le moyen n'est pas fondé dans la mesure où il dénonce une interprétation inexacte de la loi du 22 avril 1999;

3.2.3. Considérant que se pose ensuite la question de savoir si la loi précitée, ainsi interprétée, est contraire aux articles 10 et 11 de la Constitution; qu'en l'espèce, aucune disposition ne dispense le Conseil d'État de poser à ce propos une question préjudicielle à la Cour d'arbitrage; que cette question doit être posée, d'une

part, dans un sens plus large que la formulation du requérant qui vise spécifiquement la période transitoire et, d'autre part, dans un sens plus étroit, dans la mesure où la présente affaire ne concerne pas un fonctionnaire en général mais un agent du SPF Finances chargé du contrôle ou de la taxation,

D É C I D E :

Article 1er.

Les débats sont rouverts.

Article 2.

La question préjudicielle suivante est posée à la Cour d'arbitrage :

"La loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales viole-t-elle les articles 10 et 11 de la Constitution dans la mesure où cette loi dans son entier, ou plus particulièrement ses articles 3, 4, 5, 19, 28, 31, 38 et 39, interprétés en ce sens que la qualité de conseil fiscal ne peut être simultanément conférée à un fonctionnaire du SPF Finances, notamment un agent chargé du contrôle ou de la taxation, même s'il remplit les conditions posées à l'article 19 de cette loi, et qu'un tel fonctionnaire est également exclu de l'application de la disposition transitoire visée à l'article 60, §§ 1^{er} et 3, de cette loi, même s'il remplit les conditions prévues par cette disposition, alors que la qualité de conseil fiscal peut être octroyée, dans ces conditions, à une autre personne qui n'est ni fonctionnaire ni agent du SPF Finances ?"

Article 3.

Le membre de l'auditorat désigné par M. l'auditeur général est chargé de poursuivre l'instruction de l'affaire après réception de la réponse de la Cour d'arbitrage.

Article 4.

Les dépens sont réservés.

Ainsi prononcé à Bruxelles en audience publique, le vingt-neuf janvier 2000 sept, par la IX^e chambre, composée de :

M.	P. LEMMENS, président de chambre, désigné par le premier président du Conseil d'État en remplacement de M. J. DE BRABANDERE, président du Conseil d'État, décédé après avoir assisté aux débats et participé au délibéré;
MM.	L. HELLIN, conseiller d'État,
	D. MOONS, conseiller d'État,
Mme	V. WAUTERS, greffier,

Le greffier,

Le président,

V. WAUTERS

P. LEMMENS

TRADUCTION ÉTABLIE CONFORMÉMENT À L'ARTICLE 63,
ALINÉA 1^{er}, DES LOIS SUR LE CONSEIL D'ÉTAT
COORDONNÉES LE 12 JANVIER 1973.