KONINKRIJK BELGIE.

ROYAUME DE BELGIQUE.

ADVIES VAN DE RAAD VAN STATE.

AVIS DU CONSEIL D'ETAT.

De RAAD VAN STATE, afdeling wetgeving, eerste vakantiekamer, op 4 juli 1988 door de Vice-Eerste Minister en Minister van Economische Zaken verzocht hem van advies te dienen over een ontwerp van koninklijk besluit "betreffende de inschrijving op de ledenlijst van het Instituut der bedrijfsrevisoren van personen die geen woonplaats hebben in België", heeft op 26 juli 1988 het volgend advies gegeven :

Le CONSEIL D'ETAT, section de législation, première chambre des vacations, saisi par le Vice-Premier Ministre et Ministre des Affaires économiques, le 4 juillet 1988, d'une demande d'avis sur un projet d'arrêté royal "relatif à l'inscription au tableau de l'Institut des reviseurs d'entreprises de personnes non domiciliées en Belgique", a donné le 26 juillet 1988 l'avis suivant :

I. ALGEMENE OPMERKINGEN.

1. Het ontwerp stelt de voorwaarden vast waaronder de natuurlijke personen en rechtspersonen bedoeld in artikel 4ter van de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut der bedrijfsrevisoren, op hun verzoek de hoedanigheid van lid van het Instituut der bedrijfsrevisoren kunnen verwerven.

De in genoemd artikel 4ter bedoelde personen zijn de natuurlijke personen die hun woonplaats niet in België hebben en de rechtspersonen naar buitenlands recht al dan niet in België gevestigd, die in een ander land een hoedanigheid bezitten die gelijkwaardig is met deze van bedrijfsrevisor.

Daaruit volgt dat het toepassingsgebied ratione personae van het besluit verder reikt dan uit de enkele lezing van het opschrift kan worden verondersteld.

Tenzij de wet Hem daartoe uitdrukkelijk machtigt - wat in dezen niet het geval is - komt het de Koning niet toe naar aanleiding van de uitvoering van een wetsbepaling, van het toepassingsgebied van die wetsbepaling af te wijken of het toepassingsgebied van die wetsbepaling met rechtsbindende kracht te interpreteren. Het is dan ook ten stelligste geraden de tekst van het opschrift en van de inleidende zinnen van de artikelen 1 en 3 nauwer te doen aansluiten bij de tekst van de wet van 22 juli 1953. Verder in dit advies wordt dienomtrent een tekstvoorstel gedaan.

.../...

2. In overeenstemming met artikel 4ter van de wet van 22 juli 1953 - hierna genoemd de wet - regelt het ontwerp in de artikelen 3 en 4 het toekennen van het lidmaatschap van het Instituut aan "rechtspersonen" naar buitenlands recht, al dan niet in België gevestigd.

Het ontwerp is niet gewild als een uitvoering van de achtste richtlijn van de Raad van de Europese Gemeenschappen van 10 april 1984 op de grondslag van artikel 54, lid 3, sub g), van het verdrag inzake de toelating van personen, belast met de wettelijke controle van boekhoudbescheiden (84/253/EEG). Desondanks is het niet uitgesloten dat onder de bedoelde rechtspersonen er zijn die aanspraak hebben op de bepalingen van het E.E.G.-verdrag of van die welke met toepassing van dat verdrag zijn vastgesteld.

Luidens artikel 1.2. van de genoemde richtlijn kunnen, naar gelang van de wetgeving van iedere Lid-Staat, met de wettelijke controle van boekhoudbescheiden van vennootschappen en ondernemingen worden belast, natuurlijke personen "dan wel rechtspersonen of andere vormen van vennootschappen of verenigingen (controlerende vennootschappen in de zin van deze richtlijn)". Aldus lijkt de richtlijn vennootschappen of verenigingen zonder rechtspersoonlijkheid, als controlerende vennootschappen niet bij voorbaat uit te sluiten.

Evenwel, om de redenen aangegeven onder punt 1 kan de Koning, bij de uitvoering van artikel 4ter van de wet, dat verschil tussen wet en richtlijn niet ongedaan maken. Op dat punt is het ontwerp dan ook aan geen wijziging toe.

3. Het ontwerp geeft niet aan op welke wijze het verzoek tot toekenning van het bedoelde lidmaatschap moet worden ingediend en de beslissing van de Raad van het Instituut der bedrijfsrevisoren daarover tot stand komt; evenmin regelt het ontwerp het beroep dat tegen een weigeringsbeslissing van de Raad kan ingesteld worden.

In zijn advies L. 18.441/1 van 30 juni 1988 over een ontwerp van koninklijk besluit betreffende het huishoudelijk reglement van het Instituut der bedrijfsrevisoren heeft de Raad van State, afdeling wetgeving, erop gewezen dat de toelating en de wedertoelating van natuurlijke personen of rechtspersonen, van Belgische of andere nationaliteit, en het beroep tegen die beslissingen alsnog niet op een sluitende manier zijn geregeld.

Die opmerking mag hier als opnieuw geschreven worden beschouwd.

4. In de artikelen 1 en 3 worden de voorwaarden opgesomd waaraan de in artikel 4ter van de wet bedoelde natuurlijke personen en rechtspersonen moeten voldoen om de hoedanigheid van lid van het Instituut te verkrijgen.

Een aantal van die bepalingen betreffen voorwaarden die bij het indienen van het verzoek door de kandidaat-bedrijfsrevisor, moeten vervuld zijn. Het betreft de bepalingen van artikel 1, 1°, 2°, 3° en 4°, en van artikel 3, 1°, 2° en 3°, eerste zin.

Andere bepalingen hebben betrekking op verbintenissen die bij de aanvraag door de bedoelde personen moeten worden onderschreven voor het geval dat zij als lid

worden erkend. Als zodanig kunnen worden beschouwd de vereisten vermeld in artikel 1, 5° en 6°, en in artikel 3, 3°, tweede zin, 6° en 7°.

Om dit onderscheid beter tot uitdrukking te brengen in de redactie van bedoelde bepalingen, kan het aanbeveling verdienen de bepalingen die een verbintenis inhouden, te laten aanvangen met de woorden "zich ertoe verbinden ...".

II. BIJZONDERE OPMERKINGEN.

Opschrift.

Aansluitend op de algemene opmerking 1, ware het opschrift beter gesteld als volgt :

"Koninklijk besluit tot vaststelling van de voorwaarden voor toekenning van de hoedanigheid van lid van het Instituut der bedrijfsrevisoren aan de natuurlijke personen en de rechtspersonen bedoeld in artikel 4ter van de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van het Instituut der bedrijfsrevisoren".

Begroetingsformulier.

Het begroetingsformulier dat voor koninklijke besluiten is voorgeschreven, ontbreekt.

.../...

Aanhef.

Men passe de eerste aanhefbepaling aan als volgt : "... der bedrijfsrevisoren, inzonderheid op artikel 4ter, ingevoegd bij de wet van 21 februari 1985;".

De verwijzing naar het koninklijk besluit van 13 oktober 1987 betreffende de stage van de kandidaat-bedrijfsrevisoren kan worden weggelaten.

Artikel 1.

In artikel 1, 5°, en in artikel 3, 6°, van het ontwerp wordt als voorwaarde voor het verwerven van de hoedanigheid van lid van het Instituut der bedrijfsrevisoren gesteld dat de bedoelde persoon, natuurlijke persoon of rechtspersoon, in België een kantoor hoort te hebben.

Onder kantoor blijkt te moeten worden verstaan een localiteit in België "waar de beroepsactiviteit effectief zal uitgeoefend worden en waar de ermee samenhangende akten, documenten en briefwisseling zullen bewaard worden".

Vraag is of de aldus gestelde voorwaarde bestaanbaar is met de bepalingen van het E.E.G.-verdrag en met de bepalingen welke krachtens dat verdrag zijn vastgesteld, inzonderheid met de achtste E.E.G.-richtlijn van 10 april 1984 die deel uitmaakt van een geheel van E.E.G.-regels die gericht zijn op een harmonisatie van de voorzieningen betreffende het statuut van de vennootschappen

bedoeld in artikel 58 van het E.E.G.-verdrag (1) en het beschermen van de belangen zowel van de deelnemers in deze vennootschappen als van derden beogen. Tot de beoogde waarborgen behoort de verplichting om de jaarrekeningen en andere boekhoudbescheiden van de vennootschappen door vakbekwame experten te doen controleren.

De achtste E.E.G.-richtlijn van 10 april 1984 is een toepassing van het bepaalde in artikel 54, 3, g, van het E.E.G-verdrag naar luid waarvan de bedoelde Raad, zij het in het raam van de realisatie van het recht van vestiging, tot taak heeft onder meer "voor zover nodig, de waarborgen te coördineren welke in de Lid-Staten worden verlangd van de rechtspersonen in de zin van de tweede alinea van artikel 58 (van het E.E.G.-verdrag) om de belangen te beschermen zowel van de deelnemers in die rechtspersonen als van derden, ten einde die waarborgen gelijkwaardig te maken". Uit de overwegingen welke in de aanhef van de richtlijn zijn opgenomen blijkt dat zij "noch de vrijheid van vestiging noch het vrij verrichten

.../...

---

(1) "Onder vennootschappen worden verstaan maatschappen naar burgerlijk recht of handelsrecht, de coöperatieve verenigingen of vennootschappen daaronder begrepen, en de overige rechtspersonen naar publiek- en privaatrecht, met uitzondering van vennootschappen welke geen winst beogen". Volgens de eerste richtlijn van 9 maart 1968 zijn de beoogde harmonisatieregels, ten aanzien van België, van toepassing op de naamloze vennootschappen, de commanditaire vennootschappen op aandelen en de personenvennootschappen met beperkte aansprakelijkheid (Publicatieblad E.G., nr. L. 65/9 van 14 maart 1968).

van diensten beoogt ten aanzien van de personen die belast zijn met de wettelijke controle van boekhoudbescheiden", en dat "de erkenning van de voor deze controle aan onderdanen van andere Lid-Staten verleende toelatingen specifiek zal worden geregeld bij richtlijnen die betrekking hebben op de toegang tot en de uitoefening van activiteiten op financieel, economisch en boekhoudkundig gebied, alsmede op het vrij verrichten van diensten in die sectoren". Die specifieke "liberalisatie-richtlijnen" lijken alsnog niet te zijn genomen.

Omdat de richtlijn van 10 april 1984 aldus de vrijheid van vestiging, in hoofde van de bedrijfsrevisoren, uitdrukkelijk buiten haar toepassingsgebied heeft geplaatst, is een onderzoek naar de bestaanbaarheid van de in het ontwerp opgenomen "kantoor-verplichting" met de richtlijnbepalingen zonder voorwerp.

Daarentegen moet wel worden nagegaan of die "kantoor-verplichting" niet in strijd komt met de regels van het E.E.G.-verdrag, met name de regel vervat in artikel 7 van het verdrag waarbij op een algemene manier elke discriminatie op grond van de nationaliteit verboden wordt.

Omtrent dat rechtspunt volstaat het vast te stellen dat, wat de natuurlijke personen betreft, er geen onderscheid wordt gemaakt al naar de nationaliteit van de betrokken personen. Voor de toepassing van artikel 4ter van de wet is enkel vereist dat men een beroep doet op het bezitten, in een ander land, van een hoedanigheid die gelijkwaardig is met deze van bedrijfsrevisor in België.

Voor de rechtspersonen wordt evenmin een voorwaarde van nationaliteit ingevoerd. In de tekst van artikel 4ter wordt overigens uitdrukkelijk gesteld dat zij "al dan niet in België gevestigd zijn".

Uit die vaststellingen mag volgen dat de "kantoor-verplichting" rechtstreeks noch zijdelings op een nationaliteitsvereiste steunt.

Het is ten andere ook zo dat die verplichting geen zaak is van vestiging in de eigenlijke zin van het woord, maar enkel een maatregel die een adekwaat toezicht op de uitoefening van het beroep mogelijk maakt.

\+

\+ \+

Voorts dienen bij artikel 1 de volgende opmerkingen te worden gemaakt :

1. ten einde op uitdrukkelijke wijze tot uiting te brengen dat het toepassingsgebied van dit ontwerp wordt bepaald door artikel 4ter van de wet van 22 juli 1953, is het aangewezen, zoals onder de algemene opmerking 1 is gesteld, de inleidende zin van het artikel te redigeren als volgt :

"Aan de natuurlijke personen bedoeld in artikel 4ter van de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut der bedrijfsrevisoren, hierna genoemd de wet, wordt, op hun verzoek, de hoedanigheid van lid van het Instituut der bedrijfsrevisoren toegekend, indien zij aan de volgende voorwaarden voldoen : ...".

2. in 1° schrijve men : "onderdaan zijn van een Lid-Staat van de Europese Gemeenschappen of van een Staat, die aan de Belgische bedrijfsrevisoren op zijn grondgebied het voordeel van de wederkerigheid toekent wat de toelating tot het beroep betreft;".

Zoals boven al is opgemerkt, wordt, gelet op de algemene formulering van artikel 4ter van de wet, met "onderdaan van een Lid-Staat van de Europese Gemeenschappen" ook de Belg bedoeld die buiten België de hoedanigheid bezit die gelijkwaardig is met die van bedrijfsrevisor in België.

3. het 3° ware beter gesteld als volgt :

"3° voldoen aan de eisen bepaald in artikel 4, 4° en 5°, van de wet en in de artikelen 14, 24, § 2, en 40 van het koninklijk besluit van ...".

4. in 4° wordt als toelatingsvoorwaarde gesteld dat de kandidaat-bedrijfsrevisor het bewijs moet leveren dat hij noch in België of "in een ander land" in staat van faillissement is verklaard zonder eerherstel te hebben bekomen, noch veroordeeld is tot straffen die het uitoefenen van een beroepsactiviteit zoals die van bedrijfsrevisor verbieden.

Uit de samenlezing van die bepaling met artikel 2, 3°, van het ontwerp volgt dat met het "andere land" enkel wordt bedoeld het land, waar de kandidaat-bedrijfsrevisor gemachtigd is om de wettelijke controle op de boekhoudbescheiden van ondernemingen uit te voeren.

.../...

De bepaling van 4° worde best in die zin gepreciseerd.

Voorts mag worden opgemerkt dat de bepaling, zoals zij is gesteld, niet thuishoort in een opsomming van toelatingsvoorwaarden. De klemtoon wordt hier gelegd op het bewijs leveren van de professionele eerbaarheid en niet op het bezitten van die hoedanigheid. De bewijslevering terzake wordt geregeld in artikel 2, 3°.

Derhalve ware de bepaling van 4° beter geredigeerd als volgt :

"4° noch in België noch in het land waar zij gemachtigd zijn de wettelijke controle op de boekhoudkundige staten van ondernemingen (1) uit te voeren, in staat van faillissement zijn verklaard zonder eerherstel te hebben bekomen of er veroordeeld zijn tot straffen die het verbod meebrengen om een beroepsactiviteit, die gelijkwaardig is met die van bedrijfsrevisor, uit te oefenen;".

5. voor 5° wordt de volgende aanpassing voorgesteld : "zich ertoe verbinden in België een kantoor te houden waar ...". In de Franse tekst vervange men het woord "établissement" door "bureau".

6. in 6° schrijve men : "voor de rechtbank van koophandel van de plaats waar zij voornemens zijn een kantoor te houden, de eed afleggen bepaald in artikel 4 van de wet".

.../...

---

(1) Terminologie ontleend aan artikel 3 van de wet van 22 juli 1953.

Artikel 2.

De inleidende zin kan beter worden gesteld als volgt :

"Ter staving van zijn verzoek deelt de natuurlijke persoon bedoeld in artikel 1 aan de Raad van het Instituut der bedrijfsrevisoren de volgende bescheiden mee : ...".

In 2° wordt de kandidaten gevraagd ofwel "een voor echt verklaarde kopie van hun diploma" over te leggen ofwel "een attest afgegeven door de bevoegde overheid van de Staat van oorsprong of herkomst waarin wordt gecertificeerd dat zij in dat land gemachtigd zijn om de wettelijke controle op de jaarrekeningen van vennootschappen uit te voeren".

Uit het enkele overleggen van een kopie van een diploma kan in de regel niet blijken dat de kandidaat-bedrijfsrevisor, ter voldoening aan het bepaalde in artikel 4ter van de wet, "een hoedanigheid bezit die gelijkwaardig is met deze van bedrijfsrevisor".

Daarenboven is het niet uitgesloten dat in een land, waarmee België door een wederkerigheidsclausule is gebonden, andere dan diplomavereisten worden gesteld voor de uitoefening van een gelijkwaardig beroep als dat van bedrijfsrevisor.

.../...

Van wezenlijk belang is dan ook dat de kandidaat kan bewijzen dat hij in het buitenland de machtiging heeft verkregen om de wettelijke controle op de boekhoudkundige staten van ondernemingen uit te voeren.

Voorts is niet duidelijk wat, in de context van dit ontwerp, wordt bedoeld met "de Staat van oorsprong of herkomst".

Om die redenen wordt voor 2° de volgende redactie voorgesteld :

"2° een attest afgegeven door de bevoegde overheid van de betrokken Staat, waarin wordt gecertificeerd dat de persoon in die Staat gemachtigd is om de wettelijke controle op de boekhoudkundige staten van ondernemingen uit te voeren en, wanneer in het betrokken verdrag erin is voorzien, een voor echt verklaarde kopie van zijn diploma;".

Indien op dit voorstel wordt ingegaan passe men 3° aan als volgt :

"3° een attest betreffende de professionele eerbaarheid, afgegeven door een bevoegd ambtenaar van de Staat waarin hij gemachtigd is de wettelijke controle op de boekhoudkundige staten van ondernemingen uit te voeren. Wanneer de afgifte van een zodanig attest in de betrokken Staat niet is geregeld, doet de betrokkene, vóór de eedaflegging, aan de voorzitter van de rechtbank van koophandel een schriftelijke verklaring geworden waarin hij bevestigt te voldoen aan de voorwaarde vermeld in artikel 1, 4°".

.../...

Artikel 3.

Naar analogie met het tekstvoorstel geformuleerd voor artikel 1 en om dezelfde reden, schrijve men in de inleidende zin :

"Aan de rechtspersonen naar buitenlands recht bedoeld in artikel 4ter van de wet wordt op hun verzoek de hoedanigheid van lid van het Instituut der bedrijfsrevisoren toegekend indien zij aan de volgende voorwaarden voldoen : ...".

In 1° schrijve men, onder meer om een gebrek aan overeenstemming tussen de Nederlandse en de Franse tekst op te heffen : "... waar zij hun hoofdvestiging hebben, om de wettelijke controle op de boekhoudkundige staten van ondernemingen uit te voeren ...".

In 2° is sprake van "de werkelijke zetel van leiding" van de rechtspersoon. Uit de bepaling van 1°, zoals deze na de aanpassing aan de Franse tekst moet worden gelezen, mag worden afgeleid dat het hier gaat om "de hoofdvestiging" van de rechtspersoon.

De bepaling van 2° dient dan als volgt te worden gelezen :

"2° hun maatschappelijke zetel en hun hoofdvestiging hebben in een Lid-Staat van de Europese Gemeenschappen of in een Staat die aan de Belgische bedrijfsrevisoren op

.../...

zijn grondgebied het voordeel van de wederkerigheid toekent wat de toelating tot het beroep betreft; zij moeten er gemachtigd zijn om in die Staat de wettelijke controle op de boekhoudkundige staten van ondernemingen uit te voeren;".

In 3° wordt een dubbele toelatingsvereiste gesteld : vooreerst moet de rechtspersoon opgericht zijn in een vorm, onder een statuut en aan voorwaarden waaronder bedrijfsrevisoren zich in België kunnen verenigen; vervolgens mag de rechtspersoon enkel met een firma aangeduid worden.

Uit de eerste regel zou kunnen afgeleid worden dat buitenlandse rechtspersonen in België enkel het lidmaatschap van het Instituut kunnen bekomen indien zij, in de huidige stand van de wetgeving althans, in hun land de rechtsvorm hebben van een vennootschap onder firma, van een besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid of van een coöperatieve vennootschap. De bedoeling van de stellers van het ontwerp lijkt niet zover te gaan.

Wat de tweede regel betreft, is het evident dat het gebruik van een firma aan de buitenlandse rechtspersonen enkel kan opgelegd worden met het oog op het uitoefenen van een beroepsactiviteit in België.

.../...

Met het ene en het andere rekening gehouden, wordt volgende aanpassing van de bepaling van 3° voorgesteld :

"3° opgericht zijn in een vorm, onder een statuut en onder voorwaarden die vergelijkbaar zijn met die waaronder de bedrijfsrevisoren zich in België kunnen verenigen; zij verbinden zich ertoe, voor het uitoefenen in België van hun activiteiten als bedrijfsrevisor, zich te doen kennen onder een firma die enkel de naam ...".

In 4° worden de woorden "het bijkantoor" en "de la succursale" beter vervangen door de woorden "het kantoor", respectievelijk "du bureau".

In 6° en 7° schrijve men :

"6° zich ertoe verbinden in België een kantoor te houden waar ...;

7° zich ertoe verbinden in België rechtstreeks of zijdelings geen activiteiten uit te oefenen die ....".

Artikel 4.

Voor de inleidende zin wordt de volgende redactie voorgesteld :

" Ter staving van zijn verzoek deelt de rechtspersoon bedoeld in artikel 3 aan de Raad van het Instituut der bedrijfsrevisoren de volgende bescheiden en gegevens mee : ...".

In 1° wordt de overlegging van "de laatste jaarrekening" gevraagd.

Opgemerkt mag worden dat artikel 16, 1°, van het koninklijk besluit van 15 mei 1985 tot uitvoering van de overgangsbepalingen in de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut der bedrijfsrevisoren, ingevoegd door de wet van 21 februari 1985, aan de Belgische rechtspersonen een strengere regeling heeft opgelegd in die zin dat van die rechtspersonen de overlegging van "de jaarrekening over de laatste vijf boekjaren of sedert haar oprichting zo sindsdien nog geen vijf jaren zijn verlopen" wordt geëist.

Voorts schrijve men in 1°, gelet op het tekstvoorstel voor de inleidende zin van het artikel : "... de identiteit van zijn vennoten ...".

Voor 2° wordt het volgende tekstvoorstel in overweging gegeven :

"2° een attest afgegeven door de bevoegde overheid van de betrokken Staat, waarin wordt gecertificeerd dat de rechtspersoon evenals zijn vennoten, zaakvoerders en bestuurders in die Staat gemachtigd zijn om de wettelijke controle op de boekhoudkundige staten van ondernemingen uit te voeren;".

In 4° schrijve men : "de nauwkeurige omschrijving van zijn bedrijf en het bewijs of de beslissing dat dit bedrijf beperkt is, of, ingeval van toelating als lid, beperkt zal zijn tot de controleopdrachten zoals bedoeld in artikel 3 van de wet en tot ...".

.../...

In 5° vervange men het woord "inrichting" door "vestiging" en schrijve men : "... de medewerkers op wie hij kan rekenen, zijn werkmethodes en interne systemen voor kwaliteitscontrole".

Artikel 5.

Dit artikel regelt een gevolg van de toekenning van de hoedanigheid van lid van het Instituut der bedrijfsrevisoren aan buitenlandse rechtspersonen. Een dergelijke bepaling valt buiten het bestek van dit ontwerp dat de voorwaarden vaststelt om als lid te worden toegelaten.

Indien die bepaling evenwel dient gelezen te worden als een verbintenis die als een toelatingsvoorwaarde wordt opgelegd, dan moet, zoals in de algemene opmerkingen onder 4 is opgemerkt, de formulering van het artikel in die zin worden aangepast.

Artikel 6.

Artikel 6 regelt het behoud van de hoedanigheid van lid van het Instituut der bedrijfsrevisoren voor de natuurlijke personen of rechtspersonen die, om andere dan tuchtredenen, in hun land de professionele hoedanigheid verliezen waarop zij zich hebben beroepen bij hun vraag om inschrijving als lid van het Instituut.

.../...

Het artikel ware beter gesteld als volgt :

"Artikel 6.-

De natuurlijke personen of rechtspersonen die bij toepassing van dit besluit de hoedanigheid van lid van het Instituut der bedrijfsrevisoren hebben verkregen en in hun land de professionele hoedanigheid verliezen waarop ze zich beroepen hebben bij hun verzoek tot toekenning van het lidmaatschap, kunnen, op beslissing van de Raad van het Instituut der bedrijfsrevisoren, hun hoedanigheid van bedrijfsrevisor in België behouden, wanneer is aangetoond dat zij hun professionele hoedanigdheid in het buitenland om andere dan disciplinaire redenen hebben verloren".

---

I. OBSERVATIONS GENERALES.

1. Le projet fixe les conditions que les personnes physiques et morales visées à l'article 4ter de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des reviseurs d'entreprises doivent remplir pour acquérir, à leur demande, la qualité de membre de l'Institut des reviseurs d'entreprises.

Les personnes visées à l'article 4ter précité sont les personnes physiques non domiciliées en Belgique et les personnes morales de droit étranger, établies ou non en Belgique, ayant dans un Etat étranger une qualité reconnue équivalente à celle de reviseur d'entreprises.

Il résulte de ce qui précède que le champ d'application rationae personae de l'arrêté va au-delà de ce que la simple lecture de l'intitulé laisse supposer.

Sauf lorsque la loi L'y autorise expressément, - ce qui n'est pas le cas en l'occurrence -, il n'appartient pas au Roi, lors de l'exécution d'une disposition légale, de déroger au champ d'application de cette disposition légale ou de donner à ce champ d'application une interprétation ayant force obligatoire. Il est dès lors hautement souhaitable que le texte de l'intitulé et celui des phrases introductives des articles 1er et 3 serrent de plus près le texte de la loi du 22 juillet 1953. A cet égard, une proposition de texte sera formulée dans la suite de l'avis.

.../...

2. En conformité avec l'article 4ter de la loi du 22 juillet 1953 - appelée ci-après la loi - les articles 3 et 4 du projet règlent l'octroi de la qualité de membre de l'Institut aux "personnes morales" de droit étranger établies ou non en Belgique.

Le projet ne se veut pas une mise en oeuvre de la huitième directive du Conseil des Communautés européennes du 10 avril 1984 fondée sur l'article 54, paragraphe 3, point g), du traité C.E.E., concernant l'agrément des personnes chargées du contrôle légal des documents comptables (84/253/CEE). Néanmoins, il n'est pas exclu que parmi les personnes morales visées, il y en ait qui peuvent prétendre au bénéfice des dispositions du traité C.E.E. ou des dispositions prises en application de celui-ci.

L'article 1.2. de la directive citée prévoit que, selon la législation de chaque Etat membre, peuvent être chargées d'effectuer le contrôle légal des documents comptables des sociétés et entreprises, les personnes physiques "ou les personnes morales ou autres types de sociétés ou d'associations (sociétés de contrôle au sens de la présente directive). La directive ne paraît donc pas exclure d'avance comme sociétés de contrôle les sociétés ou associations sans personnalité juridique.

Toutefois, pour les motifs indiqués au point 1, il n'appartient pas au Roi, lors de l'exécution de l'article 4ter de la loi, d'éliminer cette différence entre la loi et la directive. Le projet ne requiert donc pas de modification sur ce point.

.../...

3. Le projet n'indique ni le mode d'introduction de la demande d'octroi de la qualité de membre visée ni le mode d'élaboration de la décision y relative du Conseil de l'Institut des reviseurs d'entreprises; il ne règle pas davantage le recours qui peut être formé contre une décision de refus du Conseil.

Dans son avis L. 18.441/1 du 30 juin 1988 sur un projet d'arrêté royal relatif au règlement d'ordre intérieur de l'Institut des reviseurs d'entreprises, le Conseil d'Etat, section de législation, a fait remarquer que l'admission ou la réadmission de personnes physiques ou morales, de nationalité belge ou étrangère, et le recours contre ces décisions, n'étaient pas encore réglées de manière cohérente.

Cette observation doit être tenue ici pour reproduite.

4. Les articles 1er et 3 énumèrent les conditions que les personnes physiques et morales visées à l'article 4ter de la loi doivent remplir pour acquérir la qualité de membre de l'Institut.

Certaines de ces dispositions ont trait à des conditions qui doivent être remplies lors de l'introduction de la demande par le candidat reviseur d'entreprises. Il s'agit des dispositions de l'article 1er, 1°, 2°, 3° et 4°, et de l'article 3, 1°, 2°, et 3°, première phrase.

D'autres dispositions ont trait aux engagements que les personnes visées doivent souscrire lors de la demande pour le cas où elles sont reconnues comme membres. Peuvent être considérées comme étant de cette nature, les conditions mentionnées à l'article 1er, 5° et 6°, et à l'article 3, 3°, deuxième phrase, 6° et 7°.

.../...

Pour que cette distinction apparaisse plus clairement dans le texte des dispositions concernées, il est recommandé de faire débuter les dispositions qui contiennent un engagement, par les mots "s'engager à ...".

II. OBSERVATIONS PARTICULIERES.

Intitulé.

Suite à la première observation générale, l'intitulé serait mieux rédigé comme suit :

"Arrêté royal déterminant les conditions d'octroi de la qualité de membre de l'Institut des reviseurs d'entreprises aux personnes physiques et morales visées à l'article 4ter de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des reviseurs d'entreprises".

Formule de salutation.

La formule de salutation prescrite pour les arrêtés royaux fait défaut.

Préambule.

Il y a lieu d'adapter l'alinéa 1er du préambule comme suit : "... des reviseurs d'entreprises, notamment l'article 4ter, inséré par la loi du 21 février 1985;".

.../...

La référence à l'arrêté royal du 13 octobre 1987 relatif au stage des candidats reviseurs d'entreprises, peut être supprimée.

Article 1er.

L'article 1er, 5°, et l'article 3, 6°, du projet subordonne l'octroi de la qualité de membre de l'Institut des reviseurs d'entreprises à la condition que la personne visée, personne physique ou morale, ait "un établissement" en Belgique.

Par "établissement", il faut apparemment entendre une localité en Belgique "où les activités professionnelles seront effectivement exercées et où les actes, documents et correspondance s'y rapportant, seront conservés".

Il s'agit de savoir si la condition ainsi posée est compatible avec les dispositions du traité C.E.E. et les dispositions prises en vertu de ce traité, notamment avec la huitième directive C.E.E. du 10 avril 1984, qui fait partie d'un ensemble de règles C.E.E. axées sur une harmonisation des dispositions relatives au statut des sociétés visées à l'article 58 du traité C.E.E. (1) et qui tendent à protéger les intérêts tant des associés que des tiers. Au nombre des garanties visées il y a l'obligation de faire contrôler les comptes annuels et autres documents comptables des sociétés par des experts compétents.

---

.../...

(1) "Par sociétés on entend les sociétés de droit civil ou commercial, y compris les sociétés coopératives, et les autres personnes morales relevant du droit public ou privé, à l'exception des sociétés qui ne poursuivent pas de but lucratif". Selon la première directive du 9 mars 1968, les règles d'harmonisation visées sont applicables, en ce qui concerne la Belgique, aux sociétés anonymes, aux sociétés en commandite par actions et aux sociétés de personnes à responsabilité limitée (Journal officiel C.E., n° L. 65/9 du 14 mars 1968).

La huitième directive C.E.E. du 10 avril 1984 est une application de la disposition de l'article 54, 3, g, du traité C.E.E. aux termes duquel le Conseil visé, encore que ce soit dans le cadre de la réalisation du droit d'établissement, a pour mission de "coordonner, dans la mesure nécessaire et en vue de les rendre équivalentes, les garanties qui sont exigées, dans les Etats membres, des sociétés au sens de l'article 58, alinéa 2, (du traité C.E.E.) pour protéger les intérêts tant des associés que des tiers". Il ressort des considérations figurant au préambule de la directive que celle-ci "ne vise ni la liberté d'établissement ni la libre prestation de services en ce qui concerne les personnes chargées d'effectuer le contrôle légal des documents comptables" et que "la reconnaissance des agréments pour ce contrôle donnés aux ressortissants des autres Etats membres sera spécifiquement réglée par des directives visant l'accès et l'exercice des activités dans les domaines financier, économique et comptable ainsi que la libre prestation des services dans les domaines indiqués". Ces "directives spécifiques de libération" ne paraissent pas encore avoir été prises.

La directive du 10 avril 1984 ayant ainsi placé expressément en dehors de son champ d'application, la liberté d'établissement dans le chef des reviseurs d'entreprises, il n'y a plus de raison d'examiner si "l'obligation d'avoir un établissement", reprise dans le projet, est compatible ou non avec les dispositions de la directive.

.../...

En revanche, il convient de vérifier si cette "obligation d'avoir un établissement" n'est pas contraire aux règles du traité C.E.E., notamment à la règle contenue dans l'article 7 du traité qui, de manière générale, interdit toute discrimination exercée en raison de la nationalité.

En ce qui concerne ce point de droit, il suffit de constater qu'à l'égard des personnes physiques, aucune distinction n'est faite quant à la nationalité. Pour l'application de l'article 4ter de la loi, seule est requise la possession, dans un Etat étranger, d'une qualité reconnue équivalente à celle de reviseur d'entreprises en Belgique.

Il n'est pas davantage instauré de condition de nationalité pour les personnes morales. Par ailleurs, le texte de l'article 4ter énonce expressément qu'elles sont "établies ou non en Belgique".

Il résulte de ces constatations que "l'obligation d'avoir un établissement" n'est fondée ni directement ni indirectement sur une condition de nationalité.

Cette obligation ne relève d'ailleurs pas de l'établissement au sens propre du terme, mais n'est qu'une mesure qui permet un contrôle adéquat de l'exercice de la profession.

+

+ +

Pour le surplus, il convient de formuler au sujet de l'article 1er, les observations suivantes :

1. afin qu'il apparaisse clairement que le champ d'application de ce projet est déterminé par l'article 4ter de la loi du 22 juillet 1953, il est recommandé, ainsi qu'il a été suggéré dans la première observation générale, de rédiger la phrase introductive de l'article comme suit :

"Aux personnes physiques visées à l'article 4ter de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des reviseurs d'entreprises, appelée ci-après la loi, est accordée, à leur demande, la qualité de membre de l'Institut des reviseurs d'entreprises, lorsqu'elles remplissent les conditions suivantes : ...".

2. au point 1°, il y a lieu d'écrire : "être ressortissant d'un Etat membre des Communautés européennes ou d'un Etat qui accorde aux reviseurs d'entreprises belges, sur son territoire, le bénéfice de la réciprocité en ce qui concerne les conditions d'accès à la profession;".

Ainsi qu'il a déjà été relevé, l'expression "ressortissant d'un Etat membre des Communautés européennes", eu égard à la formulation générale de l'article 4ter de la loi, vise également le Belge qui possède en dehors de la Belgique la qualité équivalente à celle de reviseur d'entreprises en Belgique.

3. le 3° serait mieux rédigé comme suit :

"3° remplir les conditions fixées à l'article 4, 4° et 5°, de la loi et aux articles 14, 24, § 2, et 40 de l'arrêté royal du ...".

4. le 4° pose comme condition d'admission que le candidat reviseur d'entreprises apporte la preuve de n'avoir été, en Belgique ou "dans un Etat étranger", ni déclaré

.../...

en faillite sans avoir obtenu la réhabilitation, ni condamné à des peines entraînant l'interdiction d'une activité professionnelle comme celle du reviseur d'entreprises.

Il ressort de la combinaison de cette disposition avec l'article 2, 3°, du projet que, par l'"Etat étranger", on entend uniquement l'Etat où le candidat reviseur d'entreprises est autorisé à exercer le contrôle légal des documents comptables des entreprises.

Il serait préférable de préciser la disposition du 4° en ce sens.

Ensuite, il peut être observé que la disposition, telle qu'elle est rédigée, n'a pas sa place dans une énumération de conditions d'admission. L'accent est mis ici sur la preuve de l'honorabilité professionnelle et non sur la possession de cette qualité. L'administration de la preuve est réglée, en la matière, par l'article 2, 3°.

La disposition du 4° serait dès lors mieux rédigée comme suit :

"4° n'avoir ni en Belgique, ni dans le pays où elles sont autorisées à exercer le contrôle légal des états comptables d'entreprises (1), été déclarées en faillite sans avoir obtenu la réhabilitation, ou condamnées à des peines provoquant l'interdiction d'une activité professionnelle équivalente à celle de reviseur d'entreprises;".

5. pour le 5°, l'adaptation suivante est proposée : "s'engager à avoir en Belgique un bureau où ...".

---

.../...

(1) Terminologie empruntée à l'article 3 de la loi du 22 juillet 1953.

6. au 6°, il y a lieu d'écrire : "prêter le serment prévu à l'article 4 de la loi devant le tribunal de commerce du lieu où elles ont l'intention d'avoir un bureau".

Article 2.

La phrase introductive serait mieux rédigée comme suit :

"A l'appui de sa demande, la personne physique visée à l'article 1er communique au Conseil de l'Institut des reviseurs d'entreprises les documents suivants : ...".

Au 2°, il est demandé aux candidats soit de produire "une copie certifiée conforme de leur diplôme", soit "une attestation délivrée par l'autorité compétente de l'Etat d'origine ou de provenance, certifiant qu'elles sont autorisées à exercer dans ce pays des fonctions de contrôle légal des comptes annuels des sociétés".

La simple production d'une copie d'un diplôme n'est pas de nature, en règle générale, à établir que le candidat reviseur d'entreprises "a une qualité qui est équivalente à celle de reviseur d'entreprises" en vue de satisfaire aux dispositions de l'article 4ter de la loi.

En outre, il n'est pas exclu que, dans un pays auquel la Belgique est liée par une clause de réciprocité, d'autres exigences que celles en matière de diplôme soient imposées pour l'exercice d'une profession équivalente à celle de reviseur d'entreprises.

Il est dès lors essentiel que le candidat puisse prouver avoir obtenu dans l'Etat étranger, l'autorisation d'exercer le contrôle légal des états comptables d'entreprises.

/

Par ailleurs, il n'apparaît pas clairement quelle est, dans le contexte du présent projet, la signification à attribuer aux termes "Etat d'origine ou de provenance".

Pour ces raisons, la rédaction suivante est proposée pour le 2° :

"2° une attestation délivrée par l'autorité compétente de l'Etat concerné, certifiant que la personne est autorisée à exercer dans cet Etat le contrôle légal des états comptables d'entreprises et, lorsque le traité concerné le prévoit, une copie certifiée conforme de son diplôme;".

Si cette proposition est acceptée, il y a lieu d'adapter le 3° comme suit :

"3° une attestation concernant l'honorabilité professionnelle délivrée par un fonctionnaire compétent de l'Etat où elle est autorisée à exercer le contrôle légal des états comptables d'entreprises. Si la délivrance d'une telle attestation n'est pas réglée dans l'Etat concerné, l'intéressé transmet, avant la prestation de serment, au président du tribunal de commerce une déclaration écrite dans laquelle il affirme satisfaire à la condition prévue à l'article 1er, 4°".

.../...

Article 3.

Par analogie avec la proposition de texte formulée pour l'article 1er et pour les mêmes raisons, il y a lieu d'écrire dans la phrase introductive :

"La qualité de membre de l'Institut des reviseurs d'entreprises est accordée aux personnes morales de droit étranger, à leur demande, lorsqu'elles remplissent les conditions suivantes : ...".

Au 1°, il y lieu d'écrire, en vue notamment de supprimer la discordance entre les textes français et néerlandais : "... où ils ont leur établissement principal à exercer le contrôle légal des états comptables d'entreprises ...".

Au 2°, il est question du "siège réel de direction" de la personne morale. Il peut être déduit de la disposition du 1°, telle qu'elle doit être lue après l'adaptation des versions française et néerlandaise du texte, qu'il s'agit ici de "l'établissement principal" de la personne morale.

La disposition du 2° doit dès lors être rédigée comme suit :

"2° avoir leur siège social et leur établissement principal dans un Etat membre des Communautés européennes ou dans un Etat qui accorde aux reviseurs d'entreprises belges le bénéfice de la réciprocité sur son territoire en ce qui concerne l'accès à la profession; elles doivent être autorisées à exercer dans cet Etat le contrôle légal des états comptables d'entreprises;".

Au 3°, une double condition d'admission est posée : d'abord, la personne morale doit être constituée sous une forme, sous un statut et à des conditions permettant aux reviseurs d'entreprises de s'associer en Belgique; ensuite, la personne morale ne peut être qualifiée que par une raison sociale.

Il pourrait se déduire de la première règle que les personnes morales étrangères ne peuvent acquérir en Belgique la qualité de membre de l'Institut qu'à condition que, du moins dans l'état actuel de la législation, elles aient adopté dans leur pays la forme juridique d'une société en nom collectif, d'une société de personnes à responsabilité limitée ou d'une société coopérative. L'intention des auteurs du projet ne semble pas aller si loin.

En ce qui concerne la seconde règle, il est évident que l'emploi d'une raison sociale ne peut être imposé aux personnes morales qu'en vue de l'exercice d'une activité professionnelle en Belgique.

Compte tenu de ce qui précède, il est proposé d'adapter la disposition du 3° comme suit :

"3° être constituée sous une forme, sous un statut et à des conditions comparables à ceux qui permettent aux reviseurs d'entreprises de s'associer en Belgique; elle s'engage pour l'exercice de ses activités de reviseur

.../...

d'entreprises en Belgique, à se faire connaître par une raison sociale qui ne peut comporter que le nom ...".

Au 4°, les mots "de la succursale" et "het bijkantoor" devraient être remplacés par les mots "du bureau" et "het kantoor".

Aux 6° et 7°, il y a lieu d'écrire :

"6° s'engager à avoir en Belgique un bureau où ...;

7° s'engager à ne pas exercer en Belgique, ni directement, ni indirectement, des activités incompatibles ..;".

Article 4.

La rédaction suivante est proposée pour la phrase introductive :

"A l'appui de sa demande, la personne morale visée à l'article 3 communique au Conseil de l'Institut des reviseurs d'entreprises les informations et documents suivants ...".

.../...

Le 1°, exige la production des "derniers comptes annuels".

Il peut être observé que l'article 16, 1°, de l'arrêté royal du 15 mai 1985 portant exécution des dispositions transitoires insérées par la loi du 21 février 1985 dans la loi du 22 juillet 1953 créant l'Institut des reviseurs d'entreprises, a imposé aux personnes morales belges une réglementation plus sévère, en ce sens qu'est exigée d'elles la production "des comptes annuels pour les cinq derniers exercices ou depuis sa constitution si celle-ci remonte à moins de cinq ans".

Par ailleurs, il y a lieu d'écrire au 1° du texte néerlandais, vu la proposition de texte faite pour la phrase introductive de l'article : "... de identeit van zijn vennoten ...".

Pour le 2°, le texte suivant est proposé :

"2° une attestation délivrée par l'autorité compétente de l'Etat concerné, certifiant que la personne morale ainsi que ses associés, gérants et administrateurs sont autorisés dans cet Etat à exercer le contrôle légal des états comptables d'entreprises;".

.../...

Au 4°, il y a lieu d'écrire : "la description précise de ses activités et la justification ou la décision que ces activités sont, ou seront en cas d'admission en tant que membre, limitées aux missions de contrôle visées à l'article 3 de la loi et à ...".

Au 5° dans le texte néerlandais, il y a lieu de remplacer le mot "inrichting" par "vestiging" et d'écrire dans le texte français : "...des collaborateurs qu'elle s'est acquis, de ses méthodes de travail et de ses systèmes internes de contrôle de qualité".

Article 5.

Cet article règle une conséquence de l'octroi de la qualité de membre de l'Institut des reviseurs d'entreprises à des personnes morales étrangères. Une telle disposition sort du cadre du présent projet, qui établit les conditions d'admission en tant que membre.

Si, toutefois, cette disposition devait s'interpréter comme un engagement imposé au titre de condition d'admission, la formulation de l'article devrait être adaptée, ainsi qu'il a été remarqué au 4 des observations générales.

Articles 6.

L'article 6 règle la conservation de la qualité de membre de l'Institut des reviseurs d'entreprises à l'égard des personnes physiques ou morales qui, pour des raisons autres que disciplinaires, perdent dans leur pays la qualité professionnelle dont elles se sont prévalues lors de leur demande d'admission en tant que membre de l'Institut.

.../...

L'article serait mieux rédigé comme suit :

"Article 6.-

Les personnes physiques ou morales qui, en application du présent arrêté, ont acquis la qualité de membre de l'Institut des reviseurs d'entreprises et qui perdent dans leur pays la qualité professionnelle dont elles se sont prévalues lors de leur demande d'octroi de la qualité de membre, peuvent, par décision du Conseil de l'Institut des reviseurs d'entreprises, conserver leur qualité de reviseurs d'entreprises en Belgique lorsqu'il est établi qu'elles ont perdu leur qualité professionnelle à l'étranger pour des raisons autres que disciplinaires".

---

De kamer was samengesteld uit

de Heer : H. COREMANS,
Monsieur :

de Heer : J. VERMEIRE,
Monsieur :
Mevrouw : S. VANDERHAEGEN,
Madame :

de Heren : S. FREDERICQ,
Messieurs : J. GIJSSELS,

Mevrouw : A. BECKERS,
Madame :

La chambre était composée de

kamervoorzitter,
président de chambre,

staatsraden,
conseillers d'Etat,

assessoren van de afdeling wetgeving,
assesseurs de la section de législation,

griffier,
greffier.

De overeenstemming tussen de Nederlandse en de Franse tekst werd nagezien onder toezicht van de H. H. COREMANS.

Het verslag werd uitgebracht door Mevr. J. DE KOSTER-MANNENS, eerste auditeur.

La concordance entre la version néerlandaise et la version française a été vérifiée sous le contrôle de M. H. COREMANS.

Le rapport a été présenté par Mme J. DE KOSTER-MANNENS, premier auditeur.

DE GRIFFIER - LE GREFFIER,

A. BECKERS.

DE VOORZITTER - LE PRESIDENT,

H. COREMANS.