



RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

CONSEIL D'ÉTAT
section de législation

advies 71.427/1
van 25 mei 2022

avis 71.427/1
du 25 mai 2022

over

sur

een ontwerp van
koninklijk besluit 'betreffende
de registratie als auditors of
auditorganisaties van derde
landen in het openbaar register
van de bedrijfsrevisoren en het
publiek toezicht, de
kwaliteitscontrole en het
toezicht op auditors en
auditorganisaties van derde
landen'

un projet d'arrêté royal 'relatif
à l'enregistrement des
contrôleurs et entités d'audit
de pays tiers dans le registre
public des réviseurs
d'entreprises et à la
supervision publique, au
contrôle de qualité et à la
surveillance des contrôleurs et
entités d'audit de pays tiers'

Op 28 april 2022 is de Raad van State, afdeling Wetgeving, door de Minister van Economie verzocht binnen een termijn van dertig dagen een advies te verstrekken over een ontwerp van koninklijk besluit ‘betreffende de registratie als auditors of auditororganisaties van derde landen in het openbaar register van de bedrijfsrevisoren en het publiek toezicht, de kwaliteitscontrole en het toezicht op auditors en auditororganisaties van derde landen’.

Het ontwerp is door de eerste kamer onderzocht op 19 mei 2022. De kamer was samengesteld uit Marnix VAN DAMME, kamervoorzitter, Wouter PAS en Inge VOS, staatsraden, Michel TISON en Johan PUT, assessoren, en Greet VERBERCKMOES, griffier.

Het verslag is uitgebracht door Arne CARTON, auditeur.

De overeenstemming tussen de Franse en de Nederlandse tekst van het advies is nagezien onder toezicht van Marnix VAN DAMME, kamervoorzitter.

Het advies, waarvan de tekst hierna volgt, is gegeven op 25 mei 2022.

*

Le 28 avril 2022, le Conseil d'État, section de législation, a été invité par le Ministre de l'Économie à communiquer un avis, dans un délai de trente jours, sur un projet d'arrêté royal ‘relatif à l'enregistrement des contrôleurs et entités d'audit de pays tiers dans le registre public des réviseurs d'entreprises et à la supervision publique, au contrôle de qualité et à la surveillance des contrôleurs et entités d'audit de pays tiers’.

Le projet a été examiné par la première chambre le 19 mai 2022. La chambre était composée de Marnix VAN DAMME, président de chambre, Wouter PAS et Inge VOS, conseillers d'État, Michel TISON et Johan PUT, assesseurs, et Greet VERBERCKMOES, greffier.

Le rapport a été présenté par Arne CARTON, auditeur.

La concordance entre la version française et la version néerlandaise de l'avis a été vérifiée sous le contrôle de Marnix VAN DAMME, président de chambre.

L'avis, dont le texte suit, a été donné le 25 mai 2022.

*

1. Met toepassing van artikel 84, § 3, eerste lid, van de wetten op de Raad van State, gecoördineerd op 12 januari 1973, heeft de afdeling Wetgeving zich toegespitst op het onderzoek van de bevoegdheid van de steller van de handeling, van de rechtsgrond, alsmede van de vraag of aan de te vervullen vormvereisten is voldaan.

*

STREKKING EN RECHTSGROND VAN HET ONTWERP

2. Het om advies voorgelegde ontwerp van koninklijk besluit strekt ertoe om sommige bepalingen van richtlijn 2006/43/EG van het Europees Parlement en de Raad van 17 mei 2006 ‘betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen, tot wijziging van de Richtlijnen 78/660/EEG en 83/349/EEG van de Raad en houdende intrekking van Richtlijn 84/253/EEG van de Raad’ in het interne recht om te zetten. Meer in het bijzonder wordt de omzetting beoogd van de artikelen 45 en 46 van deze richtlijn, inzake de registratie van auditors en de auditororganisaties van derde landen, waarbij onder “derde land” dient te worden begrepen elk land dat geen deel uitmaakt van de Europese Unie of de Europese Economische ruimte.¹ De voornoemde richtlijnbevestigingen werden gewijzigd door richtlijn 2014/56/EU van het Europees Parlement en de Raad van 16 april 2014 ‘tot wijziging van Richtlijn 2006/43/EG betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen’, die evenwel al op 17 juni 2016 had moeten zijn omgezet.²

De ontworpen regeling is bedoeld om in de plaats te komen van de regeling die is opgenomen in het koninklijk besluit van 3 september 2010³, waarvan artikel 40 van het ontwerp de opheffing beoogt.

3.1. Onder voorbehoud van hetgeen hierna wordt opgemerkt met betrekking tot de overeenstemming van bepaalde onderdelen van de ontworpen regeling met de wet van 7 december 2016 ‘tot organisatie van het beroep van en het publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren’, kan worden aangenomen dat het ontwerp rechtsgrond vindt in de artikelen 10, § 3, eerste lid, en 145, 10°, van die wet. Wat specifiek de regeling van hoofdstuk 2 van titel 3 van het ontwerp betreft over de samenwerkingsovereenkomsten,⁴ kan als rechtsgrond een beroep worden gedaan op artikel 51, § 4, van de wet van 7 december 2016, op grond waarvan de Koning de specifieke regelingen bepaalt inzake de samenwerking met de derde landen, gelezen in samenhang met artikel 10, § 3, van de wet van 7 december 2016.

¹ Artikel 3, 30°, van de wet van 7 december 2016 ‘tot organisatie van het beroep van en het publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren’.

² Zie artikel 2, lid 1, van richtlijn 2014/56/EU.

³ Koninklijk besluit van 3 september 2010 ‘betreffende de inschrijving van auditors en auditororganisaties van derde landen in het openbaar register van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren en het publiek toezicht, de kwaliteitscontrole en het toezicht op auditors en auditororganisaties van derde landen’.

⁴ Zie de artikelen 26 en 27 van het ontwerp; in artikel 22 van het ontwerp wordt aan de desbetreffende samenwerkingsovereenkomsten gerefereerd.

Voor sommige onderdelen van het ontwerp rijst evenwel de vraag of deze in overeenstemming zijn met de voornoemde wet van 7 december 2016.

3.2. De artikelen 6 en 13 van het ontwerp voorzien in een regeling waarbij over de gelijkwaardigheid van bepaalde normen⁵ overeenkomstig artikel 45, lid 6, van richtlijn 2006/43/EG wordt besloten door de Europese Commissie of, zolang de Europese Commissie een dergelijk besluit niet heeft genomen, door het Instituut van de Bedrijfsrevisoren. De beoordeling van de gelijkwaardigheid door het Instituut is onderworpen aan een verzetsmogelijkheid door het College van toezicht op de bedrijfsrevisoren en geldt voor een periode van drie jaar, tenzij de Europese Commissie tijdens die periode anders besluit. Het College kan de Hoge Raad voor de economische beroepen raadplegen.

Hierover om nadere toelichting verzocht, deelde de gemachtigde het volgende mee:

“Le mécanisme prévu aux articles 6 et 13 du projet se calque sur le système de délégation des missions du Collège à l’Institut. En effet, conformément à l’article 41, § 2, l’Institut communique préalablement ses projets de décisions au Collège et celui-ci peut s’y opposer.”

De in de artikelen 6 en 13 van het ontwerp bedoelde beoordelingen van de gelijkwaardigheid zijn verordenend van aard.⁶ Deze dienen immers als grondslag voor eventuele latere individuele beslissingen. Dit heeft tot gevolg dat dergelijke regeling niet inpasbaar is in artikel 41, §§ 1 tot 4, van de wet van 7 december 2016, dat immers individuele beslissingen betreft. De goedkeuring van normen en aanbevelingen wordt daarentegen geregeld in artikel 31 van de wet van 7 december 2016 en betreft een andere procedure, waarbij het Instituut weliswaar het initiatief kan nemen om normen en aanbevelingen te formuleren, maar deze normen en aanbevelingen slechts uitwerking krijgen na goedkeuring door de Hoge Raad voor de economische beroepen en de minister bevoegd voor Economie (artikel 31, § 2, van de wet van 7 december 2016).

De artikelen 6 en 13 van het ontwerp moeten dus aangepast worden om in overeenstemming te zijn met de wettelijke regeling van en de bevoegdheden omschreven in artikel 31 van de wet van 7 december 2016.

Ermee rekening houdend dat in artikel 24 van het ontwerp in het kader van een vereenvoudigde registratie eveneens wordt voorzien in het uitoefenen van verordenende bevoegdheden (wat die bepaling betreft door het College), dient bij die bepaling van het ontwerp eenzelfde opmerking te worden gemaakt.

3.3. Artikel 18 van het ontwerp luidt:

“De bepalingen opgenomen in hoofdstuk 4 van de wet met betrekking tot het publiek toezicht, de kwaliteitscontrole, het toezicht en de onderzoeken en sancties zijn van toepassing op auditors en auditororganisaties van derde landen die, overeenkomstig artikel 10, § 3, van de wet, in het openbaar register zijn geregistreerd.”

⁵ Bv. inzake de wettelijke controle van de jaarrekening of inzake betrouwbaarheid.

⁶ Zie in die zin ook de bijlage bij het advies van de Hoge Raad voor de economische beroepen (“Schrijven vanwege het College van toezicht op de bedrijfsrevisoren aan de Hoge Raad dd. 19 november 2021, randnr. 1).

Opgemerkt moet worden dat de werkwijze die erin bestaat om door middel van een dergelijke algemene verwijzing de bepalingen van de wet van 7 december 2016 “met betrekking tot het publiek toezicht, de kwaliteitscontrole, het toezicht en de onderzoeken en sancties” toepasselijk te verklaren op de betrokken auditors en auditororganisaties van derde landen, het daarbij aan de betrokkenen overlatend om zelf uit te maken welke wetsbepalingen al dan niet op hen van toepassing moeten worden geacht, indruist tegen het vereiste van minimale rechtszekerheid waaraan kwaliteitsvolle regelgeving moet voldoen. Deze opmerking geldt des te meer aangezien in voorkomend geval niet alle wetsbepalingen op dezelfde wijze, laat staan in dezelfde mate, effectief toepasbaar zullen zijn op de beoogde auditors en auditororganisaties en er wat dat betreft eventueel slechts een toepassing *sui generis* mogelijk zal zijn.⁷ Op zijn minst zou het bepaalde in artikel 18 van het ontwerp in het licht van wat voorafgaat nader moeten worden gespecificeerd. In dat verband deelde de gemachtigde alvast het volgende mee:

“Il s’agit des articles suivants de la loi audit: 52, 53, 54, 54/1, 55, 56, 57, 58, 59, 61 et 62.”

De door de gemachtigde weergegeven opsomming van toepasselijke wetsbepalingen draagt bij tot de noodzakelijke afbakening en precisering van het bepaalde in artikel 18 van het ontwerp.

Er zal daarbij wel op moeten worden toegezien dat op die wijze geen afbreuk wordt gedaan aan bevoegdheden die de grondwetgever aan de wetgever heeft voorbehouden en die nu, als gevolg van de werkwijze die aan artikel 18 van het ontwerp ten grondslag ligt, door de Koning zouden worden uitgeoefend zonder dat die daartoe over een uitdrukkelijke wettelijke machtiging beschikt. Dit is met name het geval voor artikel 62 van de wet van 7 december 2016 dat evenzeer voorkomt in de door de gemachtigde weergegeven opsomming van wetsbepalingen en waarin wordt voorzien in een sanctionering van bepaalde inbreuken met onder meer de strafsancities die zijn opgenomen in artikel 458 van het Strafwetboek. Gelet op het legaliteitsbeginsel in strafzaken kan de Koning evenwel geen gedragingen strafbaar stellen en straffen bepalen, tenzij hij daartoe uitdrukkelijk zou gemachtigd zijn door de wetgever. *In casu* wordt de Koning er evenwel niet uitdrukkelijk toe gemachtigd om het toepassingsgebied van onder meer artikel 458 van het Strafwetboek uit te breiden tot gedragingen van de in artikel 18 van het ontwerp bedoelde auditors en auditororganisaties.

De door de gemachtigde opgesomde wetsbepalingen dienen vanuit dat oogpunt aan een bijkomend onderzoek te worden onderworpen.

⁷ Zo omvat artikel 54, § 2, derde lid, van de wet van 7 december 2016 al een bijzondere regeling inzake de samenwerking met de betrokken bevoegde autoriteiten van derde landen, waardoor de vraag rijst of het gehele artikel 54 wel onverkort van toepassing kan worden verklaard op auditors en auditororganisaties uit derde landen die in het openbaar register zijn geregistreerd.

ONDERZOEK VAN DE TEKST

Aanhef

4. Rekening houdend met hetgeen omtrent de rechtsgrond van het ontwerp is opgemerkt, schrijve men aan het einde van het eerste lid van de aanhef "... op de bedrijfsrevisoren, artikelen 10, § 3, eerste lid, 51, § 4, en 145, 10°;".

5. In het zevende lid van de aanhef, maar ook in de artikelen 1 en 2, 1°, van het ontwerp, moet de verwijzing naar richtlijn 2006/43/EG worden aangevuld met de vermelding van de wijzigende richtlijnen ("..., gewijzigd bij de richtlijnen 2008/30/EG van 11 maart 2008, 2013/34/EU van 26 juni 2013, en 2014/56/EU van 16 april 2014;").

Artikel 4

6. In artikel 4, 1°, f), van het ontwerp, wordt verwezen naar "onafhankelijkheid en objectiviteit, bedoeld in de artikelen 12, 13 en 16 van de wet". Aan de gemachtigde werd gevraagd of die omschrijving bijvoorbeeld ook de "bekwaamheid, medewerking, middelen en tijd", zoals bedoeld in artikel 13, § 1, van de wet van 7 december 2016, of de voorwaarde inzake "financieel belang" zoals die is ingeschreven in artikel 16, § 1, van dezelfde wet omvat. De gemachtigde beantwoordde deze vraag als volgt:

"Les notions 'd'indépendance et d'objectivité' englobent les éléments repris aux articles 12, 13 et 16, de la loi. Ainsi, les exigences de capacité nécessaire, de collaborations, de ressources et de temps découlent de l'article 22ter de la directive audit. La condition relative à l'intérêt financier, visée à l'article 16 de la loi, découle quant à elle de l'article 22 de la directive audit."

Aangezien het de bedoeling lijkt te zijn om ook andere vereisten dan onafhankelijkheid en objectiviteit als registratievoorwaarden op te leggen, zou die bedoeling duidelijker tot uitdrukking moeten worden gebracht in de tekst van het ontwerp.⁸ Dezelfde opmerking geldt ten aanzien van het bepaalde in artikel 11, 2°, e), van het ontwerp.

Artikel 5

7. Terwijl in de Nederlandse tekst van artikel 5, § 1, van het ontwerp, telkens melding wordt gemaakt van de "intrekking" van de registratie van een auditor van een derde land, wordt in de Franse tekst daarvoor telkens de term "supprimé" gebruikt, terwijl de term "retiré" als juridisch meer adequaat overkomt. Deze opmerking kan worden gemaakt bij nog andere bepalingen van het

⁸ Daartoe zou bv. kunnen worden verwezen naar "onafhankelijkheid en objectiviteit, hieronder mede begrepen alle elementen vermeld in de artikelen 12, 13 en 16 van de wet".

ontwerp,⁹ waarin ook in de Nederlandse tekst het best uitsluitend de term “intrekking” (retrait) wordt gebruikt.¹⁰

Artikel 6

8. In artikel 6, maar ook in de artikelen 13 en 24 van het ontwerp, worden bevoegdheden van verordenende aard toegekend aan het Instituut en het College. Bovendien een verwijzing naar de opmerking die in dit advies onder randnummer 3.2 is gemaakt met betrekking tot de noodzaak om de artikelen 6, 13 en 24 in overeenstemming te brengen met de wet van 7 december 2016, is het nuttig om het hierna volgende in herinnering te brengen.

Het verlenen van verordenende bevoegdheid aan een openbare instelling – in dit geval, aan een bij wet opgerichte rechtspersoon¹¹ – is in beginsel niet in overeenstemming met de algemene publiekrechtelijke beginselen, omdat erdoor geraakt wordt aan het principe van de eenheid van de verordenende macht en er geen rechtstreekse parlementaire controle is. Bovendien ontbreken de waarborgen waarmee de klassieke regelgeving gepaard gaat, zoals die inzake de bekendmaking, de preventieve controle van de Raad van State, afdeling Wetgeving, en de duidelijke plaats in de hiërarchie der normen. Dergelijke delegaties kunnen dan ook enkel worden gebillijkt voor zover ze zeer beperkt zijn en een niet-beleidsmatig karakter hebben, doordat ze een detailmatige of hoofdzakelijk technische draagwijdte hebben. De instellingen die de betrokken reglementering dienen toe te passen, moeten hierbij zowel aan rechterlijke controle als aan politieke controle onderworpen zijn.

In casu kan worden aangenomen dat de bevoegdheden die in de artikelen 6, 13 en 24, van het ontwerp, aan het Instituut en het College worden toegekend, enkel betrekking hebben op maatregelen die worden gekenmerkt door een beperkte en technische draagwijdte en dat ermee geen voorwaarden worden toegevoegd aan de wettelijke en reglementaire regeling, waardoor vanuit dat oogpunt geen bezwaar rijst tegen het ontworpen mechanisme.

9. In artikel 6, § 1, van het ontwerp, dient ter wille van de duidelijkheid nauwer te worden aangesloten bij de redactie van artikel 45, lid 6, van richtlijn 2006/43/EG, door erin te schrijven dat de gelijkwaardigheid wordt “beoordeeld” door de Europese Commissie of, in afwachting dat de Europese Commissie een besluit over de gelijkwaardigheid neemt, wordt beoordeeld door het Instituut. Een gelijkaardige opmerking kan worden gemaakt bij de artikelen 13, § 1, 20, § 1, en 24, § 1, van het ontwerp.

⁹ Zie ook de artikelen 10, § 2, 12, § 1, 17, derde lid, 32, § 1, en 37, § 1, van het ontwerp, wat de Franse tekst betreft.

¹⁰ En bv. niet de term “schrapping” (“suppression”) van de registratie (zie de artikelen 7, § 2, 14, § 2, 28, § 2, en 33, § 2, van het ontwerp).

¹¹ Met name bij de wet van 22 juli 1953 ‘houdende oprichting van een Instituut van de Bedrijfsrevisoren en organisatie van het publiek toezicht op het beroep van bedrijfsrevisor, gecoördineerd op 30 april 2007’.

10. In artikel 6, § 3, derde lid, van het ontwerp, wordt onder meer bepaald dat de beoordeling van de gelijkwaardigheid geldig is voor een periode van drie jaar, “tenzij de Europese Commissie tijdens die periode anders besluit”.

Het aangehaalde onderdeel van artikel 6, § 3, derde lid, zou anders moeten worden geredigeerd teneinde het meer in overeenstemming te brengen met artikel 45, lid 6, van richtlijn 2006/43/EG. De lidstaten kunnen overeenkomstig deze laatste bepaling de gelijkwaardigheid enkel beoordelen “zolang de Commissie een dergelijk besluit [over de gelijkwaardigheid] niet heeft genomen”. De woorden “anders besluit” worden dus het best vervangen door bijvoorbeeld de zinsnede “een in artikel 45, lid 6, van richtlijn 2006/43/EG bedoeld besluit neemt”. In het licht van wat voorafgaat, zal ook de redactie van de artikelen 13, § 3, derde lid, 20, § 3, tweede lid, en 24, § 3, tweede lid, van het ontwerp, aan een bijkomend onderzoek moeten worden onderworpen.

Artikel 9

11. In artikel 9, tweede lid, van het ontwerp, wordt bepaald dat “de beslissing” van het Instituut geschorst wordt tot de raadpleging van de Hoge Raad en “binnen een termijn van zes maanden na ontvangst van het volledige dossier van aanvraag tot registratie, door het Instituut meegedeeld”. Aan de gemachtigde werd gevraagd of de beoogde schorsing niet veeleer op de “beslissingstermijn” en niet op de eigenlijke “beslissing” van het Instituut betrekking heeft. De gemachtigde beantwoordde deze vraag als volgt:

“C’est la ‘décision’ de l’Institut qui est visée. En d’autres termes, si le Conseil supérieur est consulté, l’Institut ne peut pas rendre de décision tant que le Conseil supérieur n’a pas communiqué ses observations (conformément à l’art. 6, § 4 du projet).”

Het antwoord van de gemachtigde doet ervan blijken dat effectief veeleer wordt bedoeld op de schorsing van de “beslissingstermijn” in plaats van de schorsing van de eigenlijke “beslissing” van het Instituut. Op die wijze valt ook beter de zinsnede aan het einde van artikel 9, tweede lid, van het ontwerp, te begrijpen, waarin wordt melding gemaakt van de uiterste termijn van zes maanden: de raadpleging van de Hoge Raad schorst de beslissingstermijn, maar het Instituut dient wel een beslissing mee te delen binnen een termijn van zes maanden na ontvangst van het volledige dossier van de aanvraag tot registratie. Indien dit de bedoeling is van de stellers van het ontwerp, dient die bedoeling ook als zodanig te worden verwoord in artikel 9, tweede lid.

Eenzelfde opmerking kan worden gemaakt bij artikel 16, tweede lid, van het ontwerp.

Artikel 10

12. Ter wille van de duidelijkheid dient in artikel 10, § 2, van het ontwerp, te worden vermeld dat de registratie kan worden ingetrokken door het Instituut. Ook artikel 17, derde lid, moet op die wijze worden aangevuld.

13. In artikel 10, § 2, van het ontwerp, wordt niet gerefereerd aan de verplichting om de auditor van een derde land, waarvan de registratie zal worden ingetrokken, vooraf te horen.¹² Dergelijke referentie komt wel voor in artikel 9, § 3, tweede lid, van de wet van 7 december 2016, waarin wordt bepaald dat de hoedanigheid van bedrijfsrevisor slechts kan worden ingetrokken na de betrokkene te hebben uitgenodigd om zijn opmerkingen schriftelijk aan het Instituut te laten geworden binnen een termijn die niet minder dan vijftien dagen mag bedragen.

Ook zonder uitdrukkelijke vermelding ervan in het ontwerp zal, op grond van de hoorplicht als beginsel van behoorlijk bestuur, de betrokken auditor van een derde land vooraf de gelegenheid moeten worden geboden om zijn standpunt op een nuttige wijze te doen kennen.¹³ Het zou evenwel de rechtszekerheid ten goede komen indien de hoorplicht in de tekst van het ontwerp zou worden verankerd, zoals ook al het geval is in artikel 9, § 3, tweede lid, van de wet van 7 december 2016. Hiertoe zal het ontwerp moeten worden aangevuld met een normatieve regeling waaruit voldoende duidelijk blijkt dat de hoorplicht in geval van intrekking van de betrokken registratie van toepassing is.

Artikel 18

14. Er dient te worden verwezen naar de opmerking die in dit advies onder randnummer 3.3 is gemaakt bij artikel 18 van het ontwerp.

Artikelen 26 en 27

15. Artikel 26 van het ontwerp voorziet in de mogelijkheid tot het sluiten van samenwerkingsovereenkomsten met de bevoegde autoriteiten van derde landen in geval van erkenning van de systemen van publiek toezicht, kwaliteitscontrole, toezicht, onderzoeken en sancties als zijnde gelijkwaardig. Overeenkomstig artikel 27 van het ontwerp omvatten die overeenkomsten “de modaliteiten van de samenwerking” en geven deze aan “of de wederkerige vrijstelling van de systemen van publiek toezicht, kwaliteitscontrole, toezicht en onderzoeken en sancties geheel of gedeeltelijk is”. Die overeenkomsten worden bekendgemaakt op de website van het College en meegedeeld aan de Europese Commissie.

De ontworpen regeling strekt op dit punt tot het omzetten van artikel 46, lid 3, van richtlijn 2006/43/EG, dat verwijst naar “samenwerkingsovereenkomsten met derde landen met betrekking tot stelsels van publiek toezicht, kwaliteitsborgingsstelsels en onderzoeks- en sanctieregelingen”.

¹² Dat is evenmin het geval in de gelijkaardige artikelen 17, derde lid, en 37, § 1, van het ontwerp.

¹³ I.v.m. de draagwijdte van de hoorplicht als beginsel van behoorlijk bestuur en de invulling die eraan in de rechtspraak wordt gegeven, zie o.m. A. MAST, J. DUJARDIN, M. VAN DAMME en J. VANDE LANOTTE, *Overzicht van het Belgisch Administratief Recht*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2021, p. 60-64, nr. 48.

Volgens de adviespraktijk van de Raad van State, afdeling Wetgeving, is het sluiten van overeenkomsten echter problematisch indien door middel van dergelijke overeenkomsten verordenende bevoegdheid wordt uitgeoefend ten aanzien van derden. Indien het de bedoeling is dat de inhoud van de overeenkomst determineert of kan worden afgeweken van een of meer vereisten die zijn opgelegd door het ontwerp, is het ontworpen mechanisme dan ook niet aanvaardbaar. Die verordenende bevoegdheid moet immers in de eerste plaats worden uitgeoefend door de wetgever zelf en vervolgens door de uitvoerende macht waaraan delegaties van regelgevende bevoegdheid kunnen worden toegestaan. Enkel voor het concretiseren van praktische afspraken die voortvloeien uit de door het ontwerp voorziene regelgeving kan beroep worden gedaan op het contractueel procedé.

16. Artikel 26 van het ontwerp bevat geen regeling voor het geval waarin de Europese Commissie tijdens de duurtijd van de samenwerkingsovereenkomst een beslissing met een andere inhoud zou nemen (bijvoorbeeld in geval de Europese Commissie zou beslissen tot een volledige gelijkwaardigheid terwijl de overeenkomst slechts in een gedeeltelijke vrijstelling voorziet). Aan de gemachtigde werd gevraagd welke gevolgen er zouden voortvloeien uit een beslissing van de Europese Commissie met een andere inhoud. De gemachtigde deelde wat dat betreft het volgende mee:

“Si la Commission européenne devait, en cours d'exécution d'un accord de coopération prévoyant une exemption partielle, prendre une décision d'équivalence, le Collège ne serait pas automatiquement obligé d'accorder une exemption totale puisque le degré d'exemption (total ou partiel) dépend de l'étendue de la réciprocité qui a été prévue dans l'accord de coopération (voir article 46.1 de la directive audit).”

Het komt de afdeling Wetgeving voor dat, indien de Europese Commissie een besluit neemt,¹⁴ er geen beleidsmarge meer wordt gelaten aan de lidstaten, zoals het bepaalde in artikel 46, lid 2, van richtlijn 2006/43/EG, trouwens lijkt te bevestigen. Daarenboven rijst de vraag of het gebrek aan een regeling in geval de Europese Commissie een besluit neemt, wel geheel coherent is met wat uit diverse bepalingen van het ontwerp voortvloeit, namelijk dat de beoordeling op nationaal niveau geldig blijft tot de Europese Commissie “anders besluit” (zie de opmerking onder randnummer 10). De stellers van het ontwerp doen er goed aan om in het licht van deze vaststellingen na te gaan of het ontwerp op dat punt niet dient te worden aangevuld.

¹⁴ Zie bv. het uitvoeringsbesluit (EU) 2020/589 van de Commissie van 23 april 2020 ‘betreffende de adequaatheid van de bevoegde autoriteit van de Republiek Zuid-Afrika overeenkomstig Richtlijn 2006/43/EG van het Europees Parlement en de Raad’.

Artikel 40

17. Aan het einde van artikel 40 van het ontwerp zijn de woorden “op de datum van inwerkingtreding van dit besluit” overbodig en dienen deze om die reden te worden weggelaten.

*

1. En application de l'article 84, § 3, alinéa 1^{er}, des lois sur le Conseil d'État, coordonnées le 12 janvier 1973, la section de législation a fait porter son examen essentiellement sur la compétence de l'auteur de l'acte, le fondement juridique et l'accomplissement des formalités prescrites.

*

PORTÉE ET FONDEMENT JURIDIQUE DU PROJET

2. Le projet d'arrêté royal soumis pour avis a pour objet de transposer en droit interne certaines dispositions de la directive 2006/43/CE du Parlement européen et du Conseil du 17 mai 2006 'concernant les contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés et modifiant les directives 78/660/CEE et 83/349/CEE du Conseil, et abrogeant la directive 84/253/CEE du Conseil'. Il s'agit en particulier de transposer les articles 45 et 46 de cette directive en ce qui concerne l'enregistrement des contrôleurs et des entités d'audit de pays tiers, étant entendu qu'il faut comprendre par « pays tiers » tout pays qui ne fait pas partie de l'Union européenne ou de l'Espace économique européen ¹. Les dispositions de la directive précitées ont été modifiées par la directive 2014/56/UE du Parlement européen et du Conseil du 16 avril 2014 'modifiant la directive 2006/43/CE concernant les contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés', qui aurait toutefois déjà dû être transposée le 17 juin 2016 ².

La réglementation en projet est appelée à se substituer à celle contenue dans l'arrêté royal du 3 septembre 2010 ³, dont l'article 40 du projet vise l'abrogation.

3.1. Sous réserve des observations formulées ci-après en ce qui concerne la conformité de certains éléments de la réglementation en projet avec la loi du 7 décembre 2016 'portant organisation de la profession et de la supervision publique des réviseurs d'entreprises', on peut admettre que le projet trouve son fondement juridique dans les articles 10, § 3, alinéa 1^{er}, et 145, 10°, de cette loi. En ce qui concerne spécifiquement le dispositif du chapitre 2 du titre 3 du projet relatif aux accords de coopération ⁴, on peut invoquer à titre de fondement juridique l'article 51, § 4, de la loi du 7 décembre 2016, qui habilite le Roi à déterminer les modalités particulières de coopération avec les pays tiers, combiné avec l'article 10, § 3, de la loi du 7 décembre 2016.

Pour certaines parties du projet, la question se pose toutefois de savoir si celles-ci sont conformes à la loi du 7 décembre 2016 précitée.

3.2. Les articles 6 et 13 du projet règlent la décision d'équivalence de certaines normes ⁵, conformément à l'article 45, paragraphe 6, de la directive 2006/43/CE, par la Commission

¹ Article 3, 30°, de la loi du 7 décembre 2016 'portant organisation de la profession et de la supervision publique des réviseurs d'entreprises'.

² Voir l'article 2, paragraphe 1, de la directive 2014/56/UE.

³ Arrêté royal du 3 septembre 2010 'relatif à l'inscription des contrôleurs et entités d'audit des pays tiers au registre public de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises et à la supervision publique, au contrôle de qualité et à la surveillance des contrôleurs et entités d'audit des pays tiers'.

⁴ Voir les articles 26 et 27 du projet; l'article 22 du projet fait référence aux accords de coopération concernés.

⁵ Par exemple en matière de contrôle légal des comptes ou en matière d'honorabilité.

européenne ou, tant que la Commission européenne n'a pas pris pareille décision, par l'Institut des réviseurs d'entreprises. L'évaluation de l'équivalence par l'Institut est soumise à une possibilité d'opposition par le Collège de supervision des réviseurs d'entreprises et est valable pour une période de trois ans, sous réserve de décision contraire prise par la Commission européenne durant cette période. Le Collège peut consulter le Conseil supérieur des professions économiques.

Invité à fournir des précisions à ce sujet, le délégué a communiqué ce qui suit :

« Le mécanisme prévu aux articles 6 et 13 du projet se calque sur le système de délégation des missions du Collège à l'Institut. En effet, conformément à l'article 41, § 2, l'Institut communique préalablement ses projets de décisions au Collège et celui-ci peut s'y opposer ».

Les évaluations de l'équivalence, visées aux articles 6 et 13 du projet, sont de nature réglementaire⁶. En effet, celles-ci servent de fondement à d'éventuelles décisions individuelles ultérieures. Il en résulte que pareil dispositif ne se concilie pas avec l'article 41, §§ 1^{er} à 4, de la loi du 7 décembre 2016, qui concerne en effet des décisions individuelles. Par contre, l'approbation des normes et recommandations est réglée à l'article 31 de la loi du 7 décembre 2016 et concerne une autre procédure, qui permet certes à l'Institut de prendre l'initiative de formuler des normes et recommandations, mais ces normes et recommandations ne sortent leurs effets qu'après l'approbation par le Conseil supérieur des professions économiques et le ministre ayant l'Économie dans ses attributions (article 31, § 2, de la loi du 7 décembre 2016).

Les articles 6 et 13 du projet doivent donc être adaptés pour être conformes au régime légal de l'article 31 de la loi du 7 décembre 2016 et aux compétences qui y sont définies.

Compte tenu du fait que l'article 24 du projet, dans le cadre d'un enregistrement simplifié, prévoit également l'exercice de pouvoirs réglementaires (en ce qui concerne cette disposition, par le Collège), une observation analogue doit être formulée à propos de cette disposition du projet.

3.3. L'article 18 du projet s'énonce comme suit :

« Les dispositions reprises au chapitre 4 de la loi qui sont relatives à la supervision publique, au contrôle de qualité, à la surveillance et aux enquêtes et sanctions s'appliquent aux contrôleurs et entités d'audit de pays tiers qui, conformément à l'article 10, § 3, de la loi, sont enregistrés au registre public ».

Il faut observer que le procédé qui consiste, par la voie d'une telle référence générale, à rendre applicables les dispositions de la loi du 7 décembre 2016 « relatives à la supervision publique, au contrôle de qualité, à la surveillance et aux enquêtes et sanctions » aux contrôleurs et entités d'audit de pays tiers concernés, en laissant à cet égard le soin aux parties concernées de déterminer elles-mêmes quelles dispositions légales doivent ou non leur être réputées applicables, va à l'encontre de l'exigence de sécurité juridique minimale à laquelle une réglementation de qualité doit satisfaire. Cette observation est d'autant plus pertinente dès lors que, le cas échéant, toutes les dispositions légales ne seront pas effectivement applicables de la même

⁶ Voir en ce sens également l'annexe jointe à l'avis du Conseil supérieur des professions économique (Lettre du Collège de supervision des réviseurs d'entreprises au Conseil supérieur du 19 novembre 2021, point 1).

manière, encore moins dans la même mesure, aux contrôleurs et entités d'audit visés et qu'à cet égard, seule une application *sui generis* sera éventuellement possible⁷. L'article 18 du projet devrait à tout le moins être précisé à la lumière de ce qui précède. À cet égard, le délégué a en tout cas communiqué ce qui suit :

« Il s'agit des articles suivants de la loi audit: 52, 53, 54, 54/1, 55, 56, 57, 58, 59, 61 et 62 ».

Les dispositions légales applicables énumérées par le délégué contribuent à la délimitation et à la précision dont doit faire l'objet l'article 18 du projet.

Il faudra toutefois veiller à cet égard à ce qu'il ne soit pas ainsi porté atteinte aux compétences que le Constituant a réservées au législateur et qui, pour l'heure, consécutivement à la procédure qui sous-tend l'article 18 du projet, devraient être exercées par le Roi sans qu'il dispose d'une habilitation légale expresse à cet effet. Tel est notamment le cas de l'article 62 de la loi du 7 décembre 2016 qui figure tout autant dans les dispositions légales énumérées par le délégué et qui sanctionne certaines infractions, notamment, des peines prévues à l'article 458 du Code pénal. Compte tenu du principe de légalité en matière répressive, le Roi ne peut toutefois pas ériger des comportements en infractions et fixer des peines, à moins d'y être expressément habilité par le législateur. Or, en l'espèce, le Roi n'est pas expressément habilité à étendre le champ d'application, notamment, de l'article 458 du Code pénal à des comportements des contrôleurs et entités d'audit visés à l'article 18 du projet.

Les dispositions légales énumérées par le délégué doivent être réexaminées sous cet angle.

EXAMEN DU TEXTE

Préambule

4. Compte tenu des observations formulées à propos du fondement juridique du projet, on écrira à la fin du premier alinéa du préambule « ... des réviseurs d'entreprises, les articles 10, § 3, alinéa 1^{er}, 51, § 4, et 145, 10°; ».

5. Au septième alinéa du préambule, mais également aux articles 1^{er} et 2, 1°, du projet, la référence à la directive 2006/43/CE doit être complétée par la mention des directives modificatives (« ..., modifiée par les directives 2008/30/CE du 11 mars 2008, 2013/34/UE du 26 juin 2013, et 2014/56/UE du 16 avril 2014; »).

⁷ Ainsi, l'article 54, § 2, alinéa 3, de la loi du 7 décembre 2016 contient déjà un régime spécial de collaboration avec les autorités compétentes de pays tiers concernées, de sorte que la question se pose de savoir si l'ensemble de l'article 54 peut effectivement être rendu pleinement applicable aux contrôleurs et entités d'audit de pays tiers qui sont enregistrés au registre public.

Article 4

6. L'article 4, 1^o, f), du projet fait référence aux exigences en matière « d'indépendance et d'objectivité, visées aux articles 12, 13 et 16 de la loi ». Il a été demandé au délégué si cette définition comprend également, par exemple, « la capacité nécessaire, des collaborations, des ressources et du temps » au sens de l'article 13, § 1^{er}, de la loi du 7 décembre 2016, ou la condition relative à l'« intérêt financier » prescrite à l'article 16, § 1^{er}, de la même loi. Le délégué a répondu à cette question en ces termes :

« Les notions 'd'indépendance et d'objectivité' englobent les éléments repris aux articles 12, 13 et 16, de la loi. Ainsi, les exigences de capacité nécessaire, de collaborations, de ressources et de temps découlent de l'article 22^{ter} de la directive audit. La condition relative à l'intérêt financier, visée à l'article 16 de la loi, découle quant à elle de l'article 22 de la directive audit ».

Dès lors que l'intention semble être d'imposer également d'autres exigences que l'indépendance et l'objectivité comme conditions d'enregistrement, cette intention devrait être exprimée plus clairement dans le texte du projet⁸. La même observation vaut à l'égard de l'article 11, 2^o, e), du projet.

Article 5

7. Tandis que le texte néerlandais de l'article 5, § 1^{er}, du projet fait chaque fois mention de « intrekking » de l'enregistrement d'un contrôleur d'un pays tiers, le texte français utilise chaque fois à cet effet le terme « supprimé », alors que le terme « retiré » paraît plus adéquat du point de vue juridique. Cette observation peut être formulée à propos d'autres dispositions du projet⁹, dans lesquelles il serait préférable que le texte néerlandais recoure également exclusivement au terme « intrekking » (retrait)¹⁰.

Article 6

8. L'article 6, mais également les articles 13 et 24 du projet, attribuent des pouvoirs de nature réglementaire à l'Institut et au Collège. Outre une référence à l'observation formulée dans le présent avis au point 3.2 à propos de la nécessité de mettre en conformité les articles 6, 13 et 24 avec la loi du 7 décembre 2016, il est utile de rappeler ce qui suit.

L'attribution d'un pouvoir réglementaire à un organisme public – en l'occurrence, à une personne morale créée par la loi¹¹ – n'est en principe pas conforme aux principes généraux de

⁸ À cet effet, on pourrait par exemple viser les exigences en matière « d'indépendance et d'objectivité, en ce compris tous les éléments mentionnés aux articles 12, 13 et 16 de la loi ».

⁹ Voir également les articles 10, § 2, 12, § 1^{er}, 17, alinéa 3, 32, § 1^{er}, et 37, § 1^{er}, du projet, en ce qui concerne le texte français.

¹⁰ Et pas, par exemple, au terme « schrapping » (« suppression ») de l'enregistrement (voir les articles 7, § 2, 14, § 2, 28, § 2, et 33, § 2, du projet).

¹¹ À savoir par la loi du 22 juillet 1953 'créant un Institut des réviseurs d'entreprises et organisant la supervision publique de la profession de réviseur d'entreprises, coordonnée le 30 avril 2007'.

droit public en ce qu'il est ainsi porté atteinte au principe de l'unité du pouvoir réglementaire et qu'un contrôle parlementaire direct fait défaut. En outre, les garanties dont est assortie la réglementation classique, telles que celles en matière de publication, de contrôle préventif exercé par le Conseil d'État, section de législation, et de rang précis dans la hiérarchie des normes, sont absentes. Pareilles délégations ne se justifient dès lors que dans la mesure où elles sont très limitées et ont un caractère non politique, en raison de leur portée secondaire ou principalement technique. Les organismes qui doivent appliquer la réglementation concernée doivent être soumis à cet égard tant à un contrôle juridictionnel qu'à un contrôle politique.

En l'occurrence, il peut être admis que les pouvoirs que les articles 6, 13 et 24 du projet attribuent à l'Institut et au Collège ne concernent que des mesures caractérisées par une portée limitée et technique et qu'aucune condition n'est ainsi ajoutée au régime légal et réglementaire, de sorte que le mécanisme en projet ne soulève aucune objection de ce point de vue.

9. Dans un souci de clarté, l'article 6, § 1^{er}, du projet se conformera davantage à la rédaction de l'article 45, paragraphe 6, de la directive 2006/43/CE, en énonçant que l'équivalence est « évaluée » par la Commission européenne ou, dans l'attente d'une décision d'équivalence prise par la Commission européenne, qu'elle est évaluée par l'Institut. Une observation similaire peut être formulée à propos des articles 13, § 1^{er}, 20, § 1^{er}, et 24, § 1^{er}, du projet.

10. L'article 6, § 3, alinéa 3, du projet dispose notamment que l'évaluation de l'équivalence est valable pour une durée de trois ans, « sous réserve de décision contraire prise par la Commission européenne durant cette période ».

L'élément cité de l'article 6, § 3, alinéa 3, devrait être rédigé différemment afin de mieux le conformer à l'article 45, paragraphe 6, de la directive 2006/43/CE. Conformément à cette dernière disposition, les États membres peuvent uniquement évaluer l'équivalence « aussi longtemps que la Commission n'a pas pris une telle décision [sur l'équivalence] ». Mieux vaudrait donc remplacer les mots « de décision contraire » par exemple par le segment de phrase « d'une décision visée à l'article 45, paragraphe 6, de la directive 2006/43/CE ». À la lumière de ce qui précède, la rédaction des articles 13, § 3, alinéa 3, 20, § 3, alinéa 2, et 24, § 3, alinéa 2, du projet, devra également être réexaminée.

Article 9

11. L'article 9, alinéa 2, du projet dispose que « la décision » de l'Institut est suspendue à (lire : jusqu'à) la consultation du Conseil supérieur et « est communiquée dans un délai de six mois à dater de la réception, par l'Institut, du dossier complet de demande d'enregistrement ». Il a été demandé au délégué si la suspension envisagée ne concerne pas plutôt le « délai de décision » que la « décision » proprement dite de l'Institut. Le délégué a répondu à cette question en ces termes :

« C'est la 'décision' de l'Institut qui est visée. En d'autres termes, si le Conseil supérieur est consulté, l'Institut ne peut pas rendre de décision tant que le Conseil supérieur n'a pas communiqué ses observations (conformément à l'art. 6, § 4 du projet) ».

Il ressort de la réponse du délégué que l'on vise effectivement plutôt la suspension du « délai de décision » que la suspension de la « décision » proprement dite de l'Institut. Ainsi, on comprend également mieux le membre de phrase figurant à la fin de l'article 9, alinéa 2, du projet, qui fait mention du délai limite de six mois : la consultation du Conseil supérieur suspend le délai de décision, mais l'Institut est toutefois tenu de communiquer une décision dans un délai de six mois à dater de la réception du dossier complet de demande d'enregistrement. Si telle est l'intention des auteurs du projet, l'article 9, alinéa 2, doit également formuler cette intention comme telle.

La même observation peut être formulée à propos de l'article 16, alinéa 2, du projet.

Article 10

12. Dans un souci de clarté, l'article 10, § 2, du projet doit mentionner que l'enregistrement peut être retiré par l'Institut. L'article 17, alinéa 3, doit également être complété en ce sens.

13. L'article 10, § 2, du projet ne fait pas référence à l'obligation d'entendre au préalable le contrôleur d'un pays tiers dont l'enregistrement sera retiré ¹². Pareille référence figure cependant à l'article 9, § 3, alinéa 2, de la loi du 7 décembre 2016, qui dispose que la qualité de réviseur d'entreprises ne peut être retirée que si l'intéressé a été invité à faire valoir par écrit, dans un délai qui ne peut être inférieur à quinze jours, ses observations à l'Institut.

Même sans mention explicite dans le projet, le contrôleur d'un pays tiers concerné devra, sur la base de l'obligation d'entendre en tant que principe de bonne administration, se voir offrir au préalable la possibilité de faire connaître utilement son point de vue ¹³. Toutefois, la sécurité juridique se trouverait renforcée si l'obligation d'entendre était ancrée dans le texte du projet, comme c'est déjà le cas à l'article 9, § 3, alinéa 2, de la loi du 7 décembre 2016. À cet effet, le projet devra être complété par un dispositif normatif faisant apparaître avec suffisamment de clarté que l'obligation d'entendre est d'application en cas de retrait de l'enregistrement concerné.

Article 18

14. Il convient de faire référence à l'observation formulée dans le présent avis au point 3.3 à propos de l'article 18 du projet.

¹² Tel n'est pas non plus le cas des articles 17, alinéa 3, et 37, § 1^{er}, du projet qui sont similaires.

¹³ En ce qui concerne la portée de l'obligation d'entendre en tant que principe de bonne administration et l'interprétation que la jurisprudence en donne, voir notamment A. MAST, J. DUJARDIN, M. VAN DAMME et J. VANDE LANOTTE, *Overzicht van het Belgisch Administratief Recht*, Malines, Wolters Kluwer, 2021, pp. 60-64, n° 48.

Articles 26 et 27

15. L'article 26 du projet prévoit la possibilité de conclure des accords de coopération avec les autorités compétentes des pays tiers concernés en cas de reconnaissance de l'équivalence des systèmes de supervision publique, de contrôle de qualité, de surveillance et d'enquêtes et de sanctions. Conformément à l'article 27 du projet, ces accords contiennent « les modalités de la coopération » et indiquent « si l'exemption réciproque des systèmes de supervision publique, de contrôle de qualité, de surveillance, d'enquêtes et de sanctions est partielle ou totale ». Ces accords sont publiés sur le site internet du Collège et communiqués à la Commission européenne.

Sur ce point, le dispositif en projet vise à transposer l'article 46, paragraphe 3, de la directive 2006/43/CE, qui fait référence à des « modalités de coopération avec des systèmes de supervision publique, d'assurance qualité, d'enquête et de sanctions de pays tiers ».

Selon la jurisprudence du Conseil d'État, section de législation, la conclusion d'accords pose toutefois problème si un pouvoir réglementaire est exercé à l'égard de tiers au moyen de pareilles conventions. Si l'intention est que le contenu de l'accord détermine s'il peut être dérogé à une ou plusieurs exigences imposées par le projet, le mécanisme en projet n'est dès lors pas admissible. En effet, ce pouvoir réglementaire doit en premier lieu être exercé par le législateur lui-même et ensuite par le pouvoir exécutif auquel des délégations de pouvoir réglementaire peuvent être accordées. On ne peut avoir recours au procédé contractuel que pour la concrétisation d'accords pratiques découlant de la réglementation prévue par le projet.

16. L'article 26 du projet ne règle pas le cas dans lequel la Commission européenne prendrait une décision ayant un contenu différent pendant la durée de l'accord de coopération (par exemple, dans l'hypothèse où la Commission européenne déciderait d'une équivalence totale alors que l'accord ne prévoit qu'une exemption partielle). Il a été demandé au délégué quelles conséquences pourraient résulter d'une décision de la Commission européenne dont le contenu est différent. À ce sujet, il a communiqué ce qui suit :

« Si la Commission européenne devait, en cours d'exécution d'un accord de coopération prévoyant une exemption partielle, prendre une décision d'équivalence, le Collège ne serait pas automatiquement obligé d'accorder une exemption totale puisque le degré d'exemption (total ou partiel) dépend de l'étendue de la réciprocité qui a été prévue dans l'accord de coopération (voir article 46.1 de la directive audit) ».

Il apparaît à la section de législation que si la Commission européenne prend une décision ¹⁴, les États membres ne disposent plus d'une marge d'appréciation, comme semble le confirmer d'ailleurs l'article 46, paragraphe 2, de la directive 2006/43/CE. En outre, la question se pose de savoir si l'absence de dispositif dans l'hypothèse où la Commission européenne prend une décision, est effectivement totalement cohérente avec ce qui découle de diverses dispositions du projet, à savoir que l'évaluation au niveau national reste valable jusqu'à ce que la Commission européenne prenne une « décision contraire » (voir l'observation formulée au point 10). Les auteurs

¹⁴ Voir par exemple la décision d'exécution (UE) 2020/589 de la Commission du 23 avril 2020 'relative à l'adéquation de l'autorité compétente de la République d'Afrique du Sud conformément à la directive 2006/43/CE du Parlement européen et du Conseil'.

du projet seraient bien avisés, au regard de ces constatations, de vérifier si le projet ne doit pas être complété sur ce point.

Article 40

17. À la fin de l'article 40 du projet, les mots « à la date d'entrée en vigueur du présent arrêté » sont superflus et doivent pour cette raison être omis.

DE GRIFFIER - LE GREFFIER

DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Greet VERBERCKMOES

Marnix VAN DAMME