

**Avis unanime du 29 juin 2017
relatif au projet d'arrêté royal fixant le règlement d'ordre intérieur de l'Institut des Réviseurs
d'Entreprises**

A. Préambule

1. Monsieur Kris PEETERS, Vice-Premier Ministre et Ministre de l'Emploi, de l'Economie et des Consommateurs, chargé du Commerce extérieur, a adressé un courrier au Conseil supérieur, en date du 11 avril 2017, lui demandant son avis à propos d'un *projet d'arrêté royal fixant le règlement d'ordre intérieur de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises*.

Ce projet d'arrêté royal est à situer dans les mesures d'exécution à prendre à la suite de l'adoption de la loi du 7 décembre 2016 portant organisation de la profession et de la supervision publique des réviseurs d'entreprises (*Moniteur belge* du 13 décembre 2016, 2^{ième} édition) (ci-après, la loi du 7 décembre 2016).

Le projet d'arrêté royal prévoit plus particulièrement différentes mesures spécifiques d'exécution relatives au financement de l'Institut, à l'organisation interne de l'Institut et à l'octroi des titres honorifiques.

Cet arrêté royal est appelé à abroger l'arrêté royal du 7 juin fixant le règlement d'ordre intérieur de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (*Moniteur belge* du 29 juin 2007, 3^{ième} édition) et à remplacer celui-ci (lecture conjointe de l'article 145, 9° de la loi du 7 décembre 2016 et de l'article 37 du projet d'arrêté royal).

2. Le Conseil supérieur des Professions économiques a pour mission légale de contribuer au développement du cadre légal et réglementaire applicable aux professions économiques par la voie d'avis ou de recommandations, émis d'initiative ou sur demande et adressés au Gouvernement ou aux organisations professionnelles regroupant les professions économiques.¹

Le Conseil supérieur doit être consulté sur tout arrêté royal à prendre en exécution de la loi relative à la profession de réviseur d'entreprises.

En application de l'article 54, § 1^{er}, alinéas 3 et 5 de la loi du 22 avril 1999, le Conseil supérieur doit émettre ses avis dans les trois mois. A défaut, il est supposé avoir émis un avis favorable. Le Roi doit motiver de façon explicite toute dérogation à un avis unanime du Conseil supérieur.

¹ Cette mission découle de l'article 54, § 1er de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales.

3. L'article 65 de la loi du 7 décembre 2016 prévoit que « le Roi arrête, sur proposition ou le cas échéant après avis de l'Institut rendu dans un délai de trois mois, les règlements nécessaires pour assurer le fonctionnement de l'Institut et la réalisation des objectifs que la présente loi lui assigne. Ces règlements sont pris sur proposition ou après avis du Conseil supérieur. »

B. Avis unanime du Conseil Supérieur

Quant au « Chapitre II. - Du financement de l'Institut » du projet d'arrêté royal

4. Les articles 2 à 4 du projet d'arrêté royal soumis pour avis règlent la fixation, la réclamation et la perception des cotisations annuelles pour couvrir le financement de l'Institut.

L'article 26, alinéa 1^{er} de la loi du 7 décembre 2016 fournit la base légale du système des cotisations à supporter par les réviseurs d'entreprises :

<i>“De <u>bedrijfsrevisoren</u> betalen jaarlijkse bijdragen ter financiering van de werkingskosten van het Instituut, waarvan het bedrag door de algemene vergadering van het Instituut wordt vastgesteld binnen de grenzen en volgens de modaliteiten bepaald in het huishoudelijk reglement van het Instituut.”</i>	<i>« Les <u>réviseurs d'entreprises</u> paient des cotisations annuelles pour le financement des frais de fonctionnement de l'Institut, dont le montant est fixé par l'assemblée générale de l'Institut, dans les limites et selon les modalités fixées par le règlement d'ordre intérieur de l'Institut. »</i>
--	---

L'article 2, § 1^{er} du projet d'arrêté royal soumis pour avis prévoit qu'une cotisation fixe et une cotisation complémentaire variable sont désormais annuellement dues non seulement par les personnes inscrites au registre public au titre de « réviseur d'entreprises », mais également par les « cabinets d'audit »² enregistrés en Belgique.

Par contre, l'article 4 du projet impose aux seuls « contrôleurs et entités d'audit d'un pays tiers »³ enregistrés en Belgique de payer chaque année une cotisation fixe correspondant au montant destiné à couvrir les frais liés à leur enregistrement.

Le Conseil supérieur accueille favorablement la différence introduite par le projet d'arrêté royal entre l'obligation de cotisation imposée, d'une part, aux réviseurs d'entreprises et cabinets d'audit enregistrés et, d'autre part, aux contrôleurs et entités d'audit d'un pays tiers.

Le Conseil supérieur est cependant particulièrement préoccupé par (la formulation de) la base légale de l'obligation de cotisation imposée aux cabinets d'audit enregistrés ainsi que de celle imposée aux contrôleurs et entités d'audit d'un pays tiers.

L'article 26, alinéa 2 de la loi du 7 décembre 2016 est libellé comme suit:

² Un « cabinet d'audit » est une entité, autre qu'une personne physique, agréée pour exercer dans un autre Etat membre la profession de contrôleur légal des comptes au sens de la directive 2006/43/CE (dite directive « audit » - cf. les définitions prévues par la loi du 7 décembre 2016, article 3, 5°).

³ Par « contrôleur ou entité d'audit de pays tiers », on entend une personne physique ou une entité, quelle que soit sa forme juridique, autre qu'une personne physique, qui réalise le contrôle des comptes annuels ou consolidés d'une entreprise ayant son siège social dans un pays tiers et qui n'est pas agréé en tant que contrôleur légal des comptes ou cabinet d'audit dans un autre Etat membre (cf. les définitions prévues par la loi du 7 décembre 2016, article 3, 6°).

<p><i>“De in België geregistreerde auditors en auditororganisaties van een derde land betalen het bedrag van de aan hun inschrijving verbonden kosten. Dit bedrag wordt door de algemene vergadering van het Instituut vastgesteld binnen de grenzen en volgens de modaliteiten bepaald in het huishoudelijk reglement van het Instituut.”</i></p>	<p><i>« Les cabinets d'audit enregistrés en Belgique ainsi que les contrôleurs et entités d'audit de pays tiers enregistrés en Belgique paient le montant des frais liés à leur enregistrement. Ce montant est fixé par l'assemblée générale de l'Institut, dans les limites et selon les modalités fixées par le règlement d'ordre intérieur de l'Institut. »</i></p>
--	--

La lecture de l'article 26 de la loi du 7 décembre 2016 révèle un défaut de correspondance entre la version française et néerlandaise : le texte néerlandais se limite à viser « *de in België geregistreerde auditors en auditororganisaties van een derde land* » (les contrôleurs et entités d'audit de pays tiers enregistrés en Belgique) alors que le texte français vise non seulement « *les contrôleurs et entités d'audit de pays tiers enregistrés en Belgique* » mais également « *les cabinets d'audit enregistrés en Belgique* ».

Il ressort de la lecture du rapport au Roi précédant le projet d'arrêté royal soumis pour avis que le libellé de la version française de l'article 26, alinéa 2 de la loi serait erroné pour ce qui concerne les termes « *les cabinets d'audit enregistrés en Belgique* » (« *de in België geregistreerde auditkantoren* »). Selon le rapport au Roi, le texte néerlandais, qui se limite à viser « les contrôleurs et entités d'audit d'un pays tiers » serait la version correcte.

Si la portée décrite dans le rapport au Roi devait s'avérer correcte, une adaptation de la version française de l'alinéa 2 de l'article 26 de la loi s'impose, plus particulièrement par la suppression des termes « *Les cabinets d'audit enregistrés en Belgique ainsi que* ».

Le Conseil supérieur attire l'attention du Ministre sur le fait qu'il est également nécessaire de compléter l'alinéa premier de l'article 26 de la loi, tant en français qu'en néerlandais, respectivement par les termes « *les cabinets d'audit enregistrés en Belgique* » et « *alsook de in België geregistreerde auditkantoren* » de manière à disposer d'une base légale adéquate pour l'obligation de cotisation imposée aux cabinets d'audit enregistrés en Belgique.

Ce n'est que dans la mesure où les réparations susvisées seraient apportées à la loi du 7 décembre 2016 que la différence entre les différentes catégories de cotisations, telle que prévue par le projet d'arrêté royal soumis pour avis, peut être maintenue.

5. Il ressort de l'article 2, § 1^{er}, b) du projet d'arrêté royal soumis pour avis que la cotisation variable est calculée, comme par le passé, en fonction du chiffre d'affaires des professionnels et ne peut être supérieure à 2 %.

Un élément nouveau est ajouté précisant que la cotisation variable peut désormais également être calculée en fonction du nombre de mandats.

On peut supposer qu'il soit visé par « mandats », les « mandats de commissaire ». Il conviendrait, de l'avis du Conseil supérieur, d'apporter cette précision.

Il convient également de compléter l'article 2, § 3 du projet d'arrêté royal soumis pour avis par une disposition imposant explicitement aux réviseurs d'entreprises et aux cabinets d'audit enregistrés l'obligation de communiquer non seulement leur chiffre d'affaires, mais également le nombre de mandats. A défaut, cela affecterait le calcul sur la base du nombre de mandats.

6. Le Conseil supérieur constate par ailleurs que le Conseil de l'Institut peut, sur demande motivée et documentée d'un réviseur d'entreprises, lui accorder –pour une durée déterminée– une dérogation à l'obligation de cotisation (article 2, § 8 nouveau du projet d'arrêté royal soumis pour avis).

Il ressort du projet de rapport au Roi précédant le projet d'arrêté royal soumis pour avis que ce paragraphe aurait été ajouté « *afin de permettre au Conseil, dans des cas exceptionnels et justifiés, tels que par exemple l'atteinte d'une maladie grave, de réduire temporairement le montant des cotisations dues par le réviseur d'entreprises en question* ».

Le Conseil supérieur n'a aucune objection à ce que soit prévu un tel régime d'exception permettant au Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises de réagir de façon adéquate à toute situation particulière. Le Conseil supérieur estime cependant qu'il convient de limiter, dans le projet d'arrêté, plutôt que dans le rapport au Roi, la marge d'appréciation laissée au Conseil. A l'article 2, il convient de compléter le début du § 8 comme suit: « En cas de force majeure, le Conseil peut exceptionnellement, ».

7. Le nouveau paragraphe 9 de l'article 2 du projet d'arrêté royal soumis pour avis prévoit que « *le Conseil peut prendre toute mesure utile à la validation de la base de calcul de la cotisation* ».

Le Conseil supérieur s'interroge sur l'objectif visé par cette disposition. Le projet de rapport au Roi précédant le projet d'arrêté royal soumis pour avis n'apporte pas de précisions complémentaires à ce sujet.

Dans la mesure où l'assemblée générale est déjà investie du pouvoir de « *fixer toutes les modalités particulières qui sont utiles pour le calcul des cotisations* » (article 2, § 2 et article 4, § 3 du projet) et que le Conseil a le pouvoir de « *fixer les modalités de perception des cotisations fixe et variable* », le § 9 s'avère superflu et devrait par conséquent être supprimé.

Quant au « Chapitre III. - Des titres honorifiques et d'un régime pour les candidats réviseurs d'entreprises » du projet d'arrêté royal

8. En ce qui concerne l'octroi du titre de réviseur d'entreprises honoraire, l'article 11, § 2, alinéa 1^{er} de la loi du 7 décembre 2016 prévoit que l'Institut peut, après consultation du Collège de supervision des réviseurs d'entreprises (en abrégé, CSR), « *aux conditions prévues par son règlement d'ordre intérieur* », autoriser le port du titre de réviseur d'entreprises honoraire par d'anciens réviseurs d'entreprises personnes physiques.

Le projet d'arrêté royal soumis pour avis précise, en son article 5, § 1^{er}, qu'après consultation du Collège, le Conseil peut accorder le port du titre de réviseur d'entreprises honoraire aux « *réviseurs d'entreprises personnes physiques qui ont démissionné après avoir exercé la profession avec dignité, probité et délicatesse pendant quinze ans au moins.* ».

Le Conseil supérieur constate que le réviseur d'entreprises en question ne se voit plus interdit (comme c'est le cas dans l'article 4, § 1^{er} du règlement d'ordre intérieur actuel) d'exercer, après sa démission, une autre profession susceptible de créer une confusion avec les activités d'un réviseur d'entreprises. Cette condition, imposée auparavant, a été supprimée dans l'article 5, § 1^{er} du projet d'arrêté royal soumis pour avis.

Par conséquent, la seule condition à l'éventuel octroi (et au maintien) du titre de réviseur d'entreprises honoraire semble désormais celle d'avoir exercé la profession avec dignité, probité et délicatesse pendant quinze ans au moins.

L'article 5, § 3 du projet d'arrêté royal soumis pour avis relatif à l'éventuel retrait du titre de réviseur d'entreprises honoraire est libellé comme suit :

« En cas de manquement aux règles de dignité, probité et délicatesse ou aux conditions d'octroi du titre de réviseur d'entreprises honoraire, l'autorisation de porter le titre honorifique peut, après consultation ou sur demande du Collège, être retirée par le Conseil. (...) »

De l'avis du Conseil supérieur, il convient de présenter, dans l'article 5, § 1^{er}, *« dans le respect des règles de dignité, probité et délicatesse »* comme une condition supplémentaire à l'octroi du titre honorifique après la démission comme réviseur d'entreprises, comme c'est le cas dans l'article 5, § 3 (traitant du retrait du titre honorifique). En effet, l'article 11, § 2 de la loi du 7 décembre 2016 n'autorise le retrait du titre de réviseur d'entreprises honoraire que *« si les conditions mises à son octroi ne sont plus réunies »*.

9. En ce qui concerne la procédure d'appel en cas de contestation du retrait de l'autorisation de porter le titre de réviseur d'entreprises honoraire, le Conseil supérieur constate que le projet d'arrêté royal soumis pour avis reprend en substance, *in fine* de l'article 5, § 3, la disposition de l'article 11, § 2, alinéa 3 de la loi du 7 décembre 2016.

Le Conseil supérieur s'interroge sur le fait de savoir si cette précision donnée dans le projet n'est pas de nature à créer une incertitude, en raison notamment du défaut de correspondance entre le libellé de la loi (un recours peut être introduit *« dans un délai d'un mois après que la décision lui a été notifiée »*) et la disposition en projet de l'arrêté (l'intéressé dispose d'un *« délai de trente jours calendrier à compter de la notification du retrait »*).

De toute évidence, une mise en concordance du texte du projet avec le dispositif légal s'impose.

10. L'article 6 du projet d'arrêté royal soumis pour avis prévoit la possibilité d'organiser un régime approprié pour les candidats réviseurs d'entreprises (à savoir, les réviseurs d'entreprises stagiaires qui, après avoir réussi l'examen d'aptitude, n'ont pas encore presté le serment de réviseur d'entreprises) ainsi que pour les personnes physiques démissionnaires.

Le Conseil supérieur constate que ce régime a déjà suscité des doutes par le passé.

Dans son avis 42.940/1 du 15 mai 2007 relatif au projet d'arrêté royal fixant le règlement d'ordre intérieur de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (devenu l'arrêté royal du 7 juin 2007), le Conseil d'Etat avait notamment observé que :

« En ce qui concerne certaines dispositions du projet, le Conseil d'Etat, section de législation, n'aperçoit pas dans quelle disposition légale elles trouvent leur fondement juridique. C'est le cas du pouvoir que l'article 5 du projet envisage de conférer au Conseil de l'Institut pour « organiser un régime approprié pour les candidats réviseurs d'entreprises ». »

Dans une note de bas de page, le Conseil d'Etat ajoute :

« Par ailleurs, on ne voit pas quels seront précisément les effets juridiques du « régime approprié » visé, outre la constatation que pareille disposition n'est pas à sa place dans le projet eu égard à sa portée, qui est d'établir le règlement d'ordre intérieur. »

Le rapport au Roi précédant l'arrêté royal du 7 juin 2007 fixant le règlement d'ordre intérieur de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, répond à cette observation dans les propos suivants :

« En outre, il est également prévu que le Conseil de l'Institut peut, après avis favorable du Conseil supérieur des Professions économiques, organiser un régime approprié pour les « candidats réviseurs d'entreprises », c'est-à-dire les stagiaires réviseurs d'entreprises qui, après avoir réussi l'examen d'aptitude, n'ont pas encore prêté le serment de réviseur d'entreprises, ainsi que les personnes physiques démissionnaires qui peuvent faire valoir leur réinscription au registre public (article 5). En réponse à l'observation du Conseil d'Etat dans son avis 42.940/1 du 15 mai 2007, il y a lieu de préciser dans le présent Rapport au Roi que le présent article porte exécution de l'article 5, 6° de la loi du 22 juillet 1953. Ce dernier article prévoit une période de douze mois au plus tard entre la date d'admission au serment et la date de prestation de serment. Ce régime vise à combler le vide juridique durant cette période. »

Dans la mesure où l'objectif visé par l'introduction d'un « régime approprié » n'est (toujours) pas clair, en tout cas pour les personnes physiques démissionnaires, mais aussi pour les réviseurs d'entreprises stagiaires et que la loi du 7 décembre 2016 ne prévoit pas de base légale spécifique, il convient de supprimer cette disposition dans le projet soumis pour avis.

Quant au « Chapitre V. - Du Conseil » du projet d'arrêté royal

11. L'article 16, 2° du projet d'arrêté royal soumis pour avis prévoit la possibilité pour le Conseil de déléguer certaines tâches au Comité exécutif, notamment celle de « *surveiller l'établissement et la mise à jour du registre public conformément aux règles établies par le présent règlement* ».

Le Conseil supérieur relève que les règles applicables au registre public sont principalement fixées par la loi et l'arrêté royal relatif au registre public. Il convient par conséquent d'adapter le bout de phrase « *conformément aux règles établies par le présent règlement* ». Il pourrait, par exemple, être remplacé par « *conformément à la réglementation applicable au registre public* ».

Quant au « Chapitre VIII. - Des informations à fournir par les réviseurs d'entreprises et les cabinets d'audit enregistrés » du projet d'arrêté royal

12. L'article 32 du projet d'arrêté royal soumis pour avis prévoit que le Conseil « *peut requérir à l'égard des réviseurs d'entreprises et des cabinets d'audit enregistrés la production de toutes les informations qu'il estime nécessaires* ».

Ce pouvoir particulièrement étendu du Conseil de l'Institut est dénué de base légale. De l'avis du Conseil supérieur, il est nécessaire de situer ce pouvoir étendu du Conseil « *dans le cadre des missions dont l'Institut est investi par la loi ou d'une demande du Collège de surveillance des réviseurs d'entreprises* ».

13. Le Conseil supérieur regrette l'absence dans le projet d'arrêté royal soumis pour avis d'une disposition réglant la mise à jour du registre public.

Dans son avis du 18 janvier 2017 concernant un projet d'arrêté royal relatif à l'octroi de la qualité de réviseur d'entreprises ainsi qu'à l'inscription et l'enregistrement dans le registre public des réviseurs d'entreprises, le Conseil supérieur avait déjà formulé l'observation suivante (sous le point **17.**) :

17. L'Institut des Réviseurs d'Entreprises est chargé de la tenue et de la mise à jour du registre public (article 10, § 1^{er}, alinéa 1^{er} de la loi) au titre de mission déléguée par le Collège contenue dans la loi. Le Collège assume la responsabilité finale de la supervision et de l'exécution de ces missions (article 41, § 1^{er}, alinéa 2 de la loi).

Les réviseurs d'entreprises sont tenus d'informer l'Institut aussitôt que possible de toute modification des données reprises dans le registre public. Ils sont responsables de l'exactitude des données communiquées à l'Institut (article 10, § 1^{er}, alinéa 2 de la loi).

En ce qui concerne le **caractère complet et la mise à jour des données consignées dans le registre public**, le Conseil supérieur a, dans le passé, été amené à constater avec regret que leur mise à jour était parfois défailante. Force était de constater également que toutes les données à consigner dans le registre public ne sont pas toujours disponibles dans la mesure où certaines de ses rubriques ne sont pas complétées⁴.

Le Conseil supérieur insiste sur la nécessité de veiller à la mise à jour précise, complète et régulière du registre public, tant dans l'intérêt des réviseurs d'entreprises eux-mêmes, que dans celui de l'Institut, sous la responsabilité finale du Collège. Le registre public est en effet une banque de données légalement instituée, destinée à guider les dirigeants d'entreprise dans la désignation d'un contrôleur légal des comptes ainsi qu'à permettre à toute personne intéressée d'avoir accès à des informations fiables au sujet d'un réviseur d'entreprises. Si cette responsabilité relève en premier lieu du réviseur d'entreprises lui-même, d'autres mesures s'imposent néanmoins pour assurer un contrôle systématique, notamment dans le cadre du contrôle de qualité organisé par le Collège, en vue d'assurer toute sécurité juridique à l'égard de tiers.

Il convient également de compléter l'article 17 du projet soumis pour avis en prévoyant un délai (par exemple d'un mois) laissé aux réviseurs d'entreprises pour communiquer les modifications à l'Institut. Enfin, il serait souhaitable que les réviseurs d'entreprises confirment annuellement le caractère complet et actualisé des données communiquées.

Au moment de la rédaction du présent avis (en date du 29 juin 2017), le Conseil supérieur ne dispose d'aucune information sur les éventuelles adaptations apportées au projet d'arrêté royal relatif à l'octroi de la qualité de réviseur d'entreprises ainsi qu'à l'inscription et l'enregistrement dans le registre public des réviseurs d'entreprises. Le Conseil supérieur estime qu'il serait logique de régler, dans le « Chapitre VIII » du projet d'arrêté royal soumis pour avis, également la mise à jour complète et régulière du registre public et de compléter le projet en ce sens.

Quant au « Chapitre X. - Rappel à l'ordre » du projet d'arrêté royal

14. L'article 34, § 1^{er} du projet d'arrêté royal soumis pour avis traite du rappel à l'ordre que l'Institut peut adresser à un réviseur d'entreprises en exécution de l'article 81 de la loi du 7 décembre 2016.

⁴ Voir à ce sujet, les études réalisées par le Conseil supérieur sur la structure du secteur de l'audit externe en Belgique (publiées dans le *Rapport annuel commun 2012* du Système belge de supervision publique des réviseurs d'entreprises, pp. 42-102, ainsi que dans le *Rapport annuel commun 2011* du Système belge de supervision publique des réviseurs d'entreprises, p. 113 et s.).

Ainsi, l'Institut peut émettre un rappel à l'ordre « *lorsqu'un réviseur d'entreprises reste en défaut (...) de payer tout ou partie des cotisations ou de communiquer les documents qui servent à la fixation des cotisations, de communiquer les renseignements ou documents qu'il est tenu de communiquer à l'Institut aux fins de l'accomplissement des tâches qui lui sont déléguées en vertu de l'article 41 ou encore de communiquer des renseignements ou documents qu'il est tenu de communiquer au Collège lorsque celui-ci en a confié la collecte à l'Institut* » (article 81, § 1^{er}, alinéa 1^{er} de la loi).

Le Conseil supérieur constate que l'alinéa premier de l'article 34, § 1^{er} est conforme à ces dispositions légales, mais a des doutes quant à la base légale de l'alinéa 2, libellé comme suit :

« Il en va de même en ce qui concerne le réviseur d'entreprises qui reste en défaut de communiquer à l'Institut, dans les délais prévus, des renseignements ou documents qu'il est tenu de lui communiquer. »

Le Conseil supérieur souligne la gravité d'un rappel à l'ordre : le non-respect d'un rappel à l'ordre dans les trois mois peut même entraîner le retrait éventuel de la qualité de réviseur d'entreprises (article 9, § 1^{er}, 1^o de la loi du 7 décembre 2016).

Il est dès lors d'une importance capitale de vérifier l'existence d'une base légale pour cette mesure d'exécution. Vu que la base légale de l'article 34, § 1^{er}, alinéa 2 semble faire défaut, cette disposition devrait dès lors être supprimée.

15. Toujours au sujet du rappel à l'ordre, l'article 81 de la loi du 7 décembre 2016 se limite, en son § 1^{er}, à prévoir que le pouvoir d'émettre un rappel à l'ordre revient à l' « Institut », sans préciser quel est organe de l'Institut habilité à prendre cette décision.

De l'avis du Conseil supérieur, il convient d'identifier explicitement, à l'article 34, § 1^{er} du projet d'arrêté royal soumis pour avis, l'organe de l'Institut compétent en la matière. Le Conseil supérieur estime qu'il s'agit d'un pouvoir à attribuer au Conseil de l'Institut dans la mesure où il ne peut être considéré comme un acte de « gestion courante ».