

LE SECRET PROFESSIONNEL DU REVISEUR D'ENTREPRISES



# Le secret professionnel du réviseur d'entreprises

NOTION, EXCEPTIONS,  
SECRET PARTAGE, CONTEXTE  
INTERNATIONAL, CAS  
D'APPLICATION ET ENQUETE  
PENALE

B. De Klerck • S. Van Bellinghen • E. Vanderstappen •  
V. Yangandi

avec la collaboration d'un comité de relecture composé de :

H. Braeckmans • J.-F. Cats



CENTRE D'INFORMATION  
DU REVISORAT  
D'ENTREPRISES

La Fondation « CENTRE D'INFORMATION DU REVISORAT D'ENTREPRISES » ou « ICCI » a été constituée par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises en septembre 2006. La Fondation a pour but de procurer une information objective et scientifique sur les questions intéressant le révisorat d'entreprises.

Plus d'information concernant la Fondation est disponible sur le site [www.icci.be](http://www.icci.be)

Les interprétations juridiques et autres opinions n'engagent que leurs auteurs. Les textes de cet ouvrage sont à jour au 31 décembre 2008.

Editeur responsable : Michel De Wolf  
Rue d'Arenberg 13, 1000 Bruxelles

D/0147/2009/313  
ISBN 978 2 87403 214 1

© die Keure  
Kleine Pathoekeweg 3, 8000 Brugge  
Tél. 050 47 1272  
Fax 050 33 51 54  
E-mail: [business@diekeure.be](mailto:business@diekeure.be)  
Internet: [www.diekeure.be](http://www.diekeure.be)

Aucun extrait de cette édition ne peut, même partiellement, être communiqué au public, reproduit ni traduit ou adapté sous quelque forme que ce soit moyennant photocopie, microfilm, enregistrement ou tout autre moyen, ou être saisi dans une banque de données sans l'autorisation écrite et préalable de l'éditeur.

## Avant-propos

### *Origine du secret professionnel*

L'expression de « secret professionnel » n'existe légalement que depuis la rédaction du Code pénal de 1810. Le concept a, quant à lui, des racines plus anciennes.

Ainsi, le serment D'HIPPOCRATE, célèbre médecin grec qui vécut de 460 à 377 avant Jésus-Christ, se termine par un engagement solennel de confidentialité :

*« Je jure par Apollon, médecin, par Esculape, par Hygie et Panacée, par tous les dieux et toutes les déesses, les prenant à témoin que (...) quoi que je voie ou entende dans la société, pendant l'exercice ou même hors l'exercice de ma profession, je tairai ce qui n'a jamais besoin d'être divulgué, regardant la discrétion comme un devoir en pareil cas. (...) »<sup>(1)</sup>.*

Ce serment traditionnel qui comprend une règle éthique de l'antiquité, démontre le concept de secret professionnel et la volonté de le préserver dans la pratique professionnelle.

Dans ce contexte historique, il convient de souligner comme le fait Maître Pierre LAMBERT<sup>(2)</sup> qu'« un texte plus ancien encore contient l'énoncé d'une règle morale de discrétion ; il se trouve dans la Bible, dans la partie intitulée *Les proverbes* que l'on attribue à Salomon, le fils et le successeur de David, roi d'Israël, qui vécut de 970 à 931 avant Jésus-Christ. Sa sagesse resta légendaire dans tout l'Orient, et les règles morales reprises dans *Les proverbes* reflètent les conceptions de la vie en société, au Moyen-Orient, du IX<sup>e</sup> siècle au V<sup>e</sup> siècle avant Jésus-Christ. Les versets 9 et 10 du chapitre XXV des *Proverbes* énoncent :

*« As-tu un procès avec ton prochain, défends-toi mais sans dévoiler des secrets qui ne t'appartiennent pas : tu serais blâmé par ceux qui t'entendent et décrié sans retour » (La Bible, t. II, trad. sous la direction du grand rabbin Zadoc Kahn, Paris, Durlacher, 1960, p. 392.*

La règle morale contenue dans le proverbe du roi Salomon est extrêmement large : elle s'impose à tous et ne fait pas de distinction entre les confidences reçues à l'occasion de l'exercice d'une profession et les autres. ».

La nécessité de garantir le secret professionnel n'appartient toutefois pas exclusivement au corps médical. Ainsi, Cicéron, homme d'Etat romain et auteur latin qui vécut de 106 à 43 avant Jésus-Christ fait allusion au secret professionnel des avocats dans « *De Officiis* », 51 :

*« C'est toutefois avec l'avènement du catholicisme que la notion connaîtra un grand développement. L'inviolabilité du secret de la confession sera l'occasion de théoriser*

<sup>(1)</sup> HIPPOCRATE, *Oeuvres complètes*, t. IV, trad. par E. LITTRE, Paris, Librairie Baillière, 1844, p. 630.

<sup>(2)</sup> P. LAMBERT, *Secret professionnel*, Bruxelles, Bruylant, 2005, p. 8, n° 4.

*cette forme de secret professionnel et de l'élever au rang de norme impérative de conduite pour les personnes amenées à recueillir la confession.* »<sup>(3)</sup>.

La notion de secret professionnel dans le contexte médical a ensuite connu une évolution au Moyen Age. L'engagement solennel de confidentialité tel que repris dans le serment d'Hippocrate est toujours de mise à cette époque même si les autorités municipales imposaient aux médecins la dénonciation des cas de peste et de lèpre.

Cette conception a été confirmée par l'article 378 du Code pénal napoléonien dont le champ d'application était limité aux professions médicales.

La protection du secret professionnel devait ainsi céder le pas au salut public.

## VI

AVANT-PROPOS

Ensuite, dans la version du Code pénal de 1867, les dispositions relatives au secret professionnel ont été modifiées pour éviter les controverses de la jurisprudence et de la doctrine relatives au conflit entre le secret professionnel et l'obligation de témoigner en justice.

Le secret professionnel est intrinsèquement lié au droit au respect de la vie privée et familiale figurant à l'article 8, alinéa 1<sup>er</sup> de la Convention européenne de Sauvegarde des Droits de l'Homme et des Libertés Fondamentales conclue à Rome le 4 novembre 1950 qui prévoit que toute personne a droit au respect de sa vie privée et familiale, de son domicile et de sa correspondance.

### *Condition de base pour l'exercice de plusieurs professions*

Il ne serait pas hasardeux d'affirmer que le secret professionnel est aussi à la base de l'exercice de certaines professions.

« Ni le médecin, ni l'avocat par exemple, ne pourraient accomplir leur mission si les confidences qui leur sont faites n'étaient assurées d'un secret absolu. Dans la crainte d'indiscrétions, personne n'oserait plus s'adresser à eux et la santé publique ou les intérêts de la justice s'en trouveraient compromis. La violation du secret professionnel blesse ainsi dans une certaine mesure la société entière, parce qu'elle enlève à des professions sur lesquelles cette société s'appuie, la confiance qui doit les environner.

C'est donc aussi dans un intérêt d'ordre social reposant sur la confiance que doivent inspirer au public certaines professions que la loi punit les révélations de secrets confiés à ces personnes (Cass. 20/2/1905, *Pas.* 1905, I, p. 141 ; voir aussi Bruxelles, 18/6/1974, *Pas.* 1974, II, p. 42 ; Liège, 22/1/1981, *J.L.* n° 25, 20/6/1981) »<sup>(4)</sup>.

### *Intérêt général*

Il va sans dire que le secret professionnel qui est d'ordre public sous-entend une idée d'intérêt général parallèlement à l'intérêt individuel de celui qui s'est confié.

<sup>(3)</sup> T. LITANIE et V. ALVAREZ FERNANDEZ, « Les professionnels de la comptabilité et le secret professionnel », *Comptabilité et fiscalité pratiques*, 2006, n° 1, p. 1.

<sup>(4)</sup> M. FRANCHIMONT, « Le secret professionnel du réviseur d'entreprises », in *Le secret professionnel du réviseur d'entreprises*, Bruxelles, C.B.N.C.R., 1986/2, p. 7.

## *Droit à l'information*

Cependant, le secret est de plus en plus controversé dans une société où le droit à l'information est essentiel. Ainsi, le secret ne devrait pas être une entrave à la transparence des situations ni servir de paravent à des manœuvres frauduleuses.

Dans la vie économique et financière, ce besoin d'information est ressenti par un nombre croissant de personnes, y compris les actionnaires, le conseil d'entreprise, l'Etat, la Commission bancaire, financière et des assurances (CBFA), les investisseurs, les bailleurs de fonds, les clients et le public en général (associations de consommateurs, de défense de l'environnement, etc.).

Le droit à l'information est notamment établi dans la version consolidée du Code des sociétés, entré en vigueur le 6 février 2001, la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité des entreprises et l'arrêté royal du 27 novembre 1973 portant réglementation des informations économiques et financières à fournir aux conseils d'entreprise.

Cette information économique et financière, quelle que soit son importance, n'a toutefois de signification que si la fiabilité est reconnue par tous les intéressés. Il en découle qu'un contrôle compétent et impartial de cette information confié par la loi aux réviseurs d'entreprises est indispensable.

## *Réviseur d'entreprises et secret professionnel*

Le réviseur d'entreprises peut être qualifié de « l'homme de confiance appelé à certifier à l'égard de la collectivité en général ou à l'égard des tiers intéressés, les informations et documents comptables des entreprises et à leur conférer de ce fait, le crédit qui s'attache à une certification par un professionnel assermenté »<sup>(5)</sup>.

Le réviseur d'entreprises se trouve ainsi au centre de la controverse entre l'obligation au secret et droit à l'information étant donné qu'il se profile comme étant l'homme de la transparence de l'information financière des entreprises et le garant d'une loyauté économique tout en étant expressément soumis au secret professionnel en vertu de l'article 79 de 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.

Ce paradoxe explique les difficultés que peut présenter la définition du secret professionnel du réviseur d'entreprises qui feront notamment l'objet de la présente publication.

Pierre P. BERGER  
Président IRE

<sup>(5)</sup> Rapport de M. VERHAEGEN, *Doc. parl.*, Ch. repr., 1982-1983, n° 552/35, p. 83.





# TABLE DES MATIERES

**Avant-propos** V

*par P.P. Berger*

**Table des matières** IX

**PARTIE 1<sup>re</sup> GENERALITES** 1

*par B. De Klerck*

**Chapitre 1<sup>er</sup> Base légale** 3

1.1. Article 458 du Code pénal 3

1.2. Article 79 de la loi du 22 juillet 1953 3

**Chapitre 2 Le délit de révélation du secret professionnel** 5

2.1. Les éléments constructifs du délit 5

2.1.1. Élément matériel 5

A. Révélation 5

B. La révélation doit concerner un secret professionnel 5

C. Révélation par certains professionnels 6

D. Exceptions au secret professionnel 6

2.1.2. Élément moral 6

2.2. Distinction entre l'obligation et le droit au secret professionnel 6

**Chapitre 3 Notion, objet, portée et durée du secret professionnel du réviseur d'entreprises** 9

3.1. Notion 9

3.2. Objet 9

3.3. Portée 10

IX

TABLE DES MATIERES

# X

|                                                                                                                         |    |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| 3.3.1. En ce qui concerne les faits : secret absolu versus secret relatif                                               | 10 |
| A. Secret absolu                                                                                                        | 10 |
| B. Relativité du caractère absolu du secret professionnel                                                               | 11 |
| 3.3.2. Secret professionnel du réviseur d'entreprises en fonction de la mission effectuée                               | 12 |
| A. Missions révisorales                                                                                                 | 13 |
| a. Mandats de commissaire                                                                                               | 13 |
| (i) La révélation des actes illégaux                                                                                    | 15 |
| (ii) Participation à l'assemblée générale et au conseil d'entreprise                                                    | 17 |
| (iii) Mandats de commissaire auprès d'établissements de crédit et d'entreprises d'assurances                            | 18 |
| b. Autres missions exercées en vertu de la loi                                                                          | 18 |
| (i) Apport en nature                                                                                                    | 18 |
| (ii) Autres missions d'informations financières                                                                         | 20 |
| B. Missions compatibles                                                                                                 | 22 |
| a. Missions de conseil                                                                                                  | 22 |
| b. La tenue de comptabilité de tiers                                                                                    | 22 |
| c. Autres activités professionnelles                                                                                    | 22 |
| 3.3.3. Nuance concernant l'application de l'article 458 du Code pénal dans le cadre de la procédure de <i>discovery</i> | 23 |
| 3.4. Durée du secret                                                                                                    | 24 |
| <b>Chapitre 4 Personnes tenues au secret professionnel</b>                                                              | 25 |
| 4.1. Article 79 de la loi du 22 juillet 1953                                                                            | 25 |
| 4.2. Article 458 du Code pénal                                                                                          | 25 |
| 4.2.1. Professions visées expressément                                                                                  | 25 |
| 4.2.2. Autres professions                                                                                               | 26 |
| <b>Chapitre 5 Sanctions de la violation du secret professionnel par le réviseur d'entreprises</b>                       | 27 |
| 5.1. Responsabilité pénale                                                                                              | 27 |

|                                                                      |    |
|----------------------------------------------------------------------|----|
| 5.2. Responsabilité civile                                           | 28 |
| 5.3. Responsabilité disciplinaire                                    | 28 |
| 5.4. Responsabilité des collaborateurs découlant du droit du travail | 28 |

**PARTIE 2 EXCEPTIONS AU SECRET PROFESSIONNEL** 29

*par E. Vanderstappen*

**Chapitre 1<sup>er</sup> Obligation légale de parler** 31

|                                                                                                                                                           |    |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| 1.1. Généralités                                                                                                                                          | 31 |
| 1.2. Application du principe pénal général de la cause d'excuse                                                                                           | 32 |
| 1.3. Exceptions au secret professionnel                                                                                                                   | 32 |
| 1.3.1. Généralités                                                                                                                                        | 32 |
| 1.3.2. Communication au président du tribunal de commerce                                                                                                 | 32 |
| 1.3.3. Mention dans le rapport de révision d'opérations conclues ou de décisions prises en violation des statuts ou des dispositions du Code des sociétés | 32 |
| 1.3.4. Demande d'information émanant de l'assemblée générale des actionnaires                                                                             | 32 |
| 1.3.5. Information au conseil d'entreprise                                                                                                                | 33 |
| 1.4. Quelques réglementations spécifiques                                                                                                                 | 33 |
| 1.4.1. Généralités                                                                                                                                        | 33 |
| 1.4.2. Loi du 22 mars 1993 relative au statut et au contrôle des établissements de crédit                                                                 | 33 |
| 1.4.3. Loi du 9 juillet 1975 relative au contrôle des entreprises d'assurance                                                                             | 33 |
| 1.4.4. Loi du 6 avril 1995 relative au statut et au contrôle des entreprises d'investissement                                                             | 33 |

XI

TABLE DES MATIERES

# XII

|                                                                                                                                                                  |           |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| 1.4.5. Loi du 11 janvier 1993 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme | 34        |
| 1.5. Exceptions du droit fiscal                                                                                                                                  | 34        |
| <b>Chapitre 2 Exceptions liées à une procédure judiciaire</b>                                                                                                    | <b>37</b> |
| 2.1. Introduction                                                                                                                                                | 37        |
| 2.2. Témoignage en justice ou devant une commission d'enquête parlementaire                                                                                      | 37        |
| 2.2.1. Notion de « témoignage en justice »                                                                                                                       | 38        |
| A. En matière civile                                                                                                                                             | 38        |
| a. Audition de témoins                                                                                                                                           | 38        |
| b. Production de documents                                                                                                                                       | 38        |
| B. En matière pénale                                                                                                                                             | 39        |
| a. Assignation par le tribunal répressif, le juge d'instruction ou le procureur du Roi                                                                           | 39        |
| b. Réviseur d'entreprises interrogé dans le cadre d'une information ou d'une simple enquête officieuse                                                           | 39        |
| 2.2.2. Réviseur d'entreprises décide s'il doit ou non parler                                                                                                     | 39        |
| 2.2.3. Contrôle par le juge concernant le silence du réviseur d'entreprises                                                                                      | 40        |
| 2.2.4. Droit de témoigner                                                                                                                                        | 40        |
| 2.3. Témoignage devant une commission d'enquête parlementaire                                                                                                    | 40        |
| 2.4. Droits de la défense                                                                                                                                        | 40        |
| 2.4.1. Réviseur d'entreprises en tant que défendeur                                                                                                              | 40        |
| 2.4.2. Réviseur d'entreprises en tant que demandeur (de paiement d'honoraires)                                                                                   | 41        |
| 2.5. Perquisition et nature des documents susceptibles d'être saisis                                                                                             | 41        |
| 2.6. Personne déléguée par le juge d'instruction : officier de police judiciaire                                                                                 | 42        |

|                                                                                                                                                  |    |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| <b>Chapitre 3 Autorisation écrite du client</b>                                                                                                  | 43 |
| <b>Chapitre 4 Contacts entre réviseurs d'entreprises, l'Institut et les instances disciplinaires</b>                                             | 45 |
| 4.1. Contacts entre réviseurs d'entreprises                                                                                                      | 45 |
| 4.1.1. Contacts entre réviseurs d'entreprises commissaires dans un même groupe                                                                   | 45 |
| A. Attestations ou confirmations                                                                                                                 | 45 |
| B. Transmission d'informations entre les personnes chargées du contrôle des comptes consolidés des personnes morales consolidantes et consolidés | 46 |
| 4.1.2. Contacts entre réviseurs d'entreprises non commissaires d'un même groupe                                                                  | 46 |
| A. Attestations ou confirmations                                                                                                                 | 46 |
| B. Transmission d'informations entre les personnes chargées du contrôle des comptes consolidés des personnes morales consolidantes et consolidés | 47 |
| 4.1.3. Contacts entre réviseurs d'entreprises d'un même groupe ou non                                                                            | 47 |
| A. Consultation des documents de travail par un réviseur d'entreprises qui succède dans une mission révisoriale                                  | 47 |
| B. Contact d'un réviseur d'entreprises avec un autre réviseur d'entreprises lorsque le premier met en cause le travail du second                 | 47 |
| 4.2. Contacts entre un réviseur d'entreprises et l'Institut des Réviseurs d'Entreprises et ses organes                                           | 48 |
| 4.2.1. Contact entre le réviseur d'entreprises et l'Institut                                                                                     | 48 |
| 4.2.2. Contact entre le réviseur d'entreprises et les organes de l'Institut                                                                      | 48 |
| 4.3. Contacts entre un réviseur d'entreprises et les instances disciplinaires                                                                    | 48 |

# XIII

TABLE DES MATIÈRES

## PARTIE 3 SECRET PROFESSIONNEL PARTAGE (COLLECTIF) 49

par B. De Klerck et V. Yangandi

### Chapitre 1<sup>er</sup> Principe 51

1.1. Description 51

1.2. Origine 51

1.3. Conditions 52

1.4. Catégories 52

1.4.1. Secret professionnel partagé entre réviseurs  
d'entreprises 52

A. Collège de commissaires 52

B. Exercice de la profession de réviseur d'entreprises  
au sein d'un groupe de réviseurs d'entreprises 52

1.4.2. Multidisciplinarité 52

### Chapitre 2 Le secret professionnel du réviseur d'entreprises partagé avec le notaire 53

2.1. Interdiction pour le notaire de donner connaissance d'actes  
authentiques 53

2.1.1. Principe 53

2.1.2. Communication par le notaire d'actes authentiques au  
réviseur d'entreprises 53

2.2. Secret professionnel ordinaire du notaire et son devoir de  
discrétion 54

2.2.1. Portée (plus restreinte) du secret professionnel 54

2.2.2. Devoir de discrétion constituant un élément des  
obligations contractuelles ou non contractuelles 55

2.2.3. Exceptions au secret professionnel 56

A. Devoir d'information concernant le blanchiment  
d'argent 56

B. Perquisition et saisie 56

XIV

TABLE DES MATIERES

|                                                                                                                       |    |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| 2.3. Secret professionnel partagé                                                                                     | 56 |
| 2.3.1. Hypothèse d'un refus d'attestation                                                                             | 56 |
| 2.3.2. Responsabilité du notaire                                                                                      | 56 |
| 2.3.3. Autorisation écrite de l'ayant droit au secret en abrogation du secret professionnel du réviseur d'entreprises | 57 |
| 2.3.4. Informations reçues couvertes par le secret professionnel du notaire                                           | 57 |

## **PARTIE 4 CONTEXTE INTERNATIONAL**

59

**XV**

*par S. Van Bellinghen*

### **Chapitre 1<sup>er</sup> Procédure de *discovery***

61

1.1. Concept

61

1.2. Position de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises

61

### **Chapitre 2 *Public Company Accounting Oversight Board***

63

2.1. Contexte international

63

2.2. Enregistrement auprès du PCAOB

63

    2.2.1. Champ d'application

63

        A. Emetteurs concernés

63

        B. Cabinets d'audit concernés

63

    2.2.2. Procédure d'enregistrement

64

    2.2.3. Incidences de l'enregistrement auprès du PCAOB

65

2.3. Violation du secret professionnel dans le cadre de l'enregistrement auprès du PCAOB

65

### **Chapitre 3 Audit de groupe dans un contexte international**

69

3.1. Secret professionnel dans le cadre d'un audit de groupe

69

TABLE DES MATIERES

|                                                                                        |    |
|----------------------------------------------------------------------------------------|----|
| 3.2. Comptes consolidés d'un groupe de droit d'un pays en dehors de l'Union européenne | 69 |
|----------------------------------------------------------------------------------------|----|

## **PARTIE 5 CAS D'APPLICATION** 73

*par V. Yangandi*

### **Chapitre 1<sup>er</sup> Généralités** 75

|                                                  |    |
|--------------------------------------------------|----|
| 1.1. Utilisation d'informations par le personnel | 75 |
|--------------------------------------------------|----|

|                              |    |
|------------------------------|----|
| 1.2. Relations entre clients | 75 |
|------------------------------|----|

|                             |    |
|-----------------------------|----|
| 1.3. Administration fiscale | 75 |
|-----------------------------|----|

|                                        |    |
|----------------------------------------|----|
| 1.3.1. Rapport sur un apport en nature | 75 |
|----------------------------------------|----|

|              |    |
|--------------|----|
| A. Principes | 75 |
|--------------|----|

|                                                                   |    |
|-------------------------------------------------------------------|----|
| B. Caractère public ou non du rapport du réviseur d'entreprises ? | 76 |
|-------------------------------------------------------------------|----|

|               |    |
|---------------|----|
| C. Conclusion | 77 |
|---------------|----|

|                                    |    |
|------------------------------------|----|
| 1.3.2. Rapport sur un quasi-apport | 78 |
|------------------------------------|----|

|                                                             |    |
|-------------------------------------------------------------|----|
| 1.3.3. Informations contenues dans des documents de travail | 78 |
|-------------------------------------------------------------|----|

|                                 |    |
|---------------------------------|----|
| 1.3.4. <i>Management letter</i> | 79 |
|---------------------------------|----|

|                                                                 |    |
|-----------------------------------------------------------------|----|
| 1.4. Relation avec des tiers non soumis au secret professionnel | 80 |
|-----------------------------------------------------------------|----|

|                            |    |
|----------------------------|----|
| 1.5. Organes de l'Institut | 81 |
|----------------------------|----|

|                                |    |
|--------------------------------|----|
| 1.6. Copie de documents saisis | 81 |
|--------------------------------|----|

|                     |    |
|---------------------|----|
| 1.7. Délit d'initié | 81 |
|---------------------|----|

|                                                                             |    |
|-----------------------------------------------------------------------------|----|
| 1.8. Informations confidentielles obtenues à l'occasion d'une autre mission | 82 |
|-----------------------------------------------------------------------------|----|

|                                                                              |    |
|------------------------------------------------------------------------------|----|
| 1.9. Demande de paiement d'honoraires et présentation des dossier de travail | 83 |
|------------------------------------------------------------------------------|----|

|                              |    |
|------------------------------|----|
| 1.10. L'information annuelle | 83 |
|------------------------------|----|

|                                        |    |
|----------------------------------------|----|
| 1.11. Les contacts entre les confreres | 84 |
|----------------------------------------|----|

XVI

TABLE DES MATIERES



|                                                                                                         |     |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 1.11.1. Collège avec un non-réviser d'entreprises                                                       | 84  |
| 1.11.2. Révocation d'un rapport d'un confrère                                                           | 84  |
| 1.12. Confirmation d'une dette d'un membre du personnel                                                 | 85  |
| 1.13. <i>Timesheets</i> du réviseur d'entreprises                                                       | 85  |
| <b>Chapitre 2 Communications</b>                                                                        | 87  |
| 2.1. Au curateur                                                                                        | 87  |
| 2.2. A des experts                                                                                      | 88  |
| 2.3. A l'actionnaire                                                                                    | 89  |
| 2.4. A un membre au conseil d'entreprise                                                                | 90  |
| 2.5. Au commissaire au sursis                                                                           | 90  |
| 2.6. A un administrateur                                                                                | 91  |
| 2.7. A un professionnel dans le cadre d'un audit d'acquisition                                          | 92  |
| 2.8. A l'acquéreur de la société                                                                        | 93  |
| 2.9. A des tiers des documents relatifs à une ASBL                                                      | 93  |
| <b>PARTIE 6 L'ATTITUDE DU REVISEUR D'ENTREPRISES<br/>DANS LE CADRE DE L'ENQUETE PENALE</b>              | 95  |
| <i>par E. Vanderstappen</i>                                                                             |     |
| <b>Chapitre 1<sup>er</sup> Généralités</b>                                                              | 97  |
| <b>Chapitre 2 L'attitude du réviseur d'entreprises dans le cadre<br/>d'une information préliminaire</b> | 99  |
| 2.1. Description de l'information préliminaire                                                          | 99  |
| 2.2. Interrogatoire                                                                                     | 99  |
| 2.3. Demande de pièces                                                                                  | 100 |
| 2.4. Visite sur place                                                                                   | 100 |

|                                                                                                                                                           |                                                                                    |     |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 2.5.                                                                                                                                                      | Perquisition                                                                       | 100 |
| 2.6.                                                                                                                                                      | Saisie                                                                             | 101 |
| <b>Chapitre 3 L'attitude qu'un réviseur d'entreprises doit adopter, concernant son secret professionnel, dans le cadre d'une instruction</b>              |                                                                                    | 103 |
| 3.1.                                                                                                                                                      | Description de l'instruction                                                       | 103 |
| 3.2.                                                                                                                                                      | Interrogatoire                                                                     | 103 |
| 3.3.                                                                                                                                                      | Demande de pièces                                                                  | 104 |
| 3.4.                                                                                                                                                      | Visite sur place                                                                   | 104 |
| 3.5.                                                                                                                                                      | Perquisition                                                                       | 104 |
| 3.6.                                                                                                                                                      | Saisie                                                                             | 106 |
| 3.6.1.                                                                                                                                                    | Généralités                                                                        | 106 |
| 3.6.2.                                                                                                                                                    | Saisie de données informatiques dans le cadre d'une perquisition                   | 107 |
|                                                                                                                                                           | A. Examen des dispositions légales contenues dans le Code d'instruction criminelle | 107 |
|                                                                                                                                                           | B. Application au cas d'espèce                                                     | 109 |
|                                                                                                                                                           | C. Conclusion                                                                      | 109 |
| <b>Chapitre 4 L'attitude du réviseur d'entreprises par rapport à son client lorsqu'il fait l'objet d'une mesure de perquisition concernant son client</b> |                                                                                    | 111 |
| <b>Chapitre 5 Le secret de l'instruction et l'attitude de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises vis-à-vis du réviseur d'entreprises concerné</b>         |                                                                                    | 113 |
| <b>Chapitre 6 La problématique de la présence d'un représentant de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises lors de la perquisition et de la saisie</b>     |                                                                                    | 115 |
| 6.1.                                                                                                                                                      | Généralités                                                                        | 115 |

XVIII

TAB  
LE  
DES  
MATIÈRES

|                                                                                                                                          |     |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 6.2. Perquisition chez un réviseur d'entreprises : l'intervention d'un représentant du Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises | 116 |
| 6.2.1. Présence et rôle du représentant                                                                                                  | 116 |
| 6.2.2. Précautions à prendre                                                                                                             | 118 |
| 6.2.3. Saisie des documents                                                                                                              | 118 |
| 6.2.4. Que faire en cas de problème ?                                                                                                    | 120 |
| 6.2.5. Conclusion                                                                                                                        | 120 |
| <b>Quelques références bibliographiques</b>                                                                                              | 121 |
| <b>Annexes</b>                                                                                                                           | 127 |

**XIX**

TABLE DES MATIÈRES



# **PARTIE 1<sup>re</sup>**

## **GENERALITES**

**B. DE KLERCK**

Avocat



## CHAPITRE 1<sup>er</sup> BASE LEGALE

### 1.1. ARTICLE 458 DU CODE PENAL

1. L'article 458 du Code pénal stipule : « *Les médecins, chirurgiens, officiers de santé, pharmaciens, sages-femmes et toutes autres personnes dépositaires par état ou par profession, des secrets qu'on leur confie, qui, hors le cas où ils sont appelés à rendre témoignage en justice ou devant une commission d'enquête parlementaire et celui où la loi les oblige à faire connaître ces secrets, les auront révélés, seront punis d'un emprisonnement de huit jours à six mois et d'une amende de cent euros à cinq cent euros.* » <sup>(1)</sup>.

### 1.2. ARTICLE 79 DE LA LOI DU 22 JUILLET 1953

2. La base légale du secret professionnel du réviseur d'entreprises est inscrite dans l'article 79 de la loi coordonnée du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises et organisant la supervision publique de la profession de réviseur d'entreprises (ci-après abrégé comme loi coordonnée de 1953) :

« § 1<sup>er</sup>. *L'article 458 du Code pénal s'applique aux réviseurs d'entreprises, aux stagiaires et aux personnes dont ils répondent. Aux exceptions à l'obligation du secret prévues à cet article s'ajoutent :*

*a) la communication d'attestations ou de confirmations opérée avec l'accord écrit de l'entreprise auprès de laquelle ils exercent leur fonction ;*

*b) la communication d'attestations ou de confirmations adressée à un commissaire ou à une personne exerçant dans une entreprise de droit étranger une fonction similaire à celle de commissaire, dans le cadre du contrôle des comptes annuels ou des comptes consolidés d'une entreprise dont ils sont chargés ;*

*c) la consultation par un réviseur d'entreprises, dans le cadre de la succession dans une mission révisoriale, des documents de travail d'un réviseur d'entreprises qui exerçait la même mission révisoriale au préalable ;*

*d) le contact d'un réviseur d'entreprises avec un autre réviseur d'entreprises, lorsque le premier est amené à mettre en cause le travail ou l'attestation du second, sauf en cas d'opposition de la personne qui a confié la mission au premier réviseur d'entreprises ;*

<sup>(1)</sup> Conformément à la loi du 26 juin 2000 relative à l'introduction de l'euro, *M.B.*, 29 juillet 2000, les montants des amendes dans le Code pénal doivent à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2002 être lus comme des montants en euros. Conformément à la loi du 5 mars 1952 relative aux décimes additionnels sur les amendes pénales, *M.B.*, 3 avril 1952, les montants fixés dans la loi sont multipliés par un coefficient de sorte que l'amende soit adaptée à l'inflation sans devoir modifier la loi à chaque fois. En 2003, les décimes additionnels ont été augmentés de 40 à 45 et dès lors le coefficient de multiplication applicable pour les amendes exprimées en euros a dès lors été augmenté de 5 à 5,5.

e) le contact entre un réviseur d'entreprises et l'Institut, ses organes et en particulier les organes chargés de l'organisation de la surveillance et du contrôle de qualité.

§ 2. Lorsqu'une personne morale établit des comptes consolidés, le commissaire de la personne morale consolidante et les commissaires des personnes morales consolidées sont, les uns à l'égard des autres, libérés du secret professionnel, dans le cadre du contrôle des comptes consolidés d'une entreprise dont ils sont chargés. Cette disposition s'applique également à l'égard d'une personne exerçant dans une personne morale de droit d'un pays de l'Union européenne une fonction similaire à celle de commissaire. Au sens du présent alinéa, est assimilé au commissaire, le réviseur d'entreprises qui, sans exercer un mandat de commissaire, est chargé du contrôle des comptes consolidés. »<sup>(2)</sup>.

# 4

## GENERALITES

<sup>(2)</sup> IRE, *Vademecum*, t. I, 2005, p. 333.



## CHAPITRE 2 LE DELIT DE REVELATION DU SECRET PROFESSIONNEL

3. La définition générale d'un délit est un acte sanctionné qui est défini dans la loi <sup>(3)</sup>.

### 2.1. LES ELEMENTS CONSTITUTIFS DU DELIT

4. Traditionnellement, un délit est subdivisé en deux éléments, notamment un élément matériel et un élément moral.

#### 2.1.1. Elément matériel

5. L'élément matériel du délit est la manifestation extérieurement perceptible du délit, à savoir l'acte qui est à la base de la violation de la loi pénale <sup>(4)</sup>.

L'élément matériel du délit est constitué par la révélation des données qui tombent sous le secret professionnel. Comme il résulte de la lecture des articles 458 du Code pénal et 79 de la loi coordonnée de 1953, le délit est matériellement réalisé lorsque sont réunies les trois conditions : un acte de révélation, portant sur un fait secret et connu dans l'exercice de la profession (et qui ne tombe pas sous les exceptions légales) <sup>(5)</sup>.

#### A. Révélation

6. Une révélation, c'est-à-dire la communication de la confiance à un tiers quel qu'il soit, quelles que soient les circonstances et la manière, que ce soit oralement (au cours d'une conversation) ou par écrit. Ainsi est une révélation la photocopie d'un document confidentiel.

Cette révélation doit être effective. La loi ne sanctionne en effet pas la tentative de révélation. Mais il n'est pas nécessaire que la révélation ait causé un préjudice à la personne qui avait confié le secret. De même, la loi n'exige aucune condition particulière de publicité. Le délit existera quoique la confiance n'ait été révélée qu'à une seule personne, même sous le sceau du secret.

#### B. La révélation doit concerner le secret professionnel

7. C'est la question de l'objet et de l'étendue du secret (cf. nos 18-46).

<sup>(3)</sup> C. VAN DEN WYNGAERT, *Strafrecht, strafprocesrecht & internationaal strafrecht*, Anvers, Maklu, 2006, p. 146.

<sup>(4)</sup> *Ibid.*, p. 138.

<sup>(5)</sup> P. BERNARD, « Le secret professionnel : la vision du magistrat », in *Le réviseur d'entreprises et le droit pénal*, Bruxelles, C.B.N.C.R., 1991/1, p. 82 ; M. FRANCHIMONT, « Le secret professionnel du réviseur d'entreprises », in *Le secret professionnel du réviseur d'entreprises*, Bruxelles, C.B.N.C.R., 1986/2, p. 11-12.

### C. Révélation par certains professionnels

8. Il faut que la révélation soit le fait d'une personne dépositaire par état ou par profession des secrets qu'on lui confie. Il s'agit d'un délit professionnel. Toute autre personne qui viole un secret, manque certes à son devoir moral de discrétion, peut-être à une règle civile ou déontologique, mais ne sera pas sanctionnée par la loi pénale.

### D. Exceptions au secret professionnel

9. Il faut enfin que le fait se situe en dehors des exceptions prévues par les articles 458 du Code pénal et 79 de la loi coordonnée de 1953, telles que commentées en détail ultérieurement (*cf.* nos 57-109).

#### 2.1.2. Élément moral

10. L'élément moral est la catégorie de faute étant à la base de l'acte accompli. Par là il faut entendre l'intention (à savoir la volonté de violer la loi), la négligence et, dans un sens plus large, l'absence d'une des causes d'exclusion de faute<sup>(6)</sup>.

L'élément moral<sup>(7)</sup> du délit de violation du secret professionnel consiste uniquement dans la volonté consciente de faire ce que la loi pénale interdit. L'article 458 du Code pénal punit le seul fait, volontaire et conscient, de la révélation d'un secret professionnel. Il n'existe aucune autre condition et aucune intention spéciale.

11. Il n'est pas nécessaire que la personne qui viole le secret professionnel ait eu l'intention de nuire ou de se procurer un bénéfice illicite.

Puisque le coupable doit avoir agi en connaissance de cause, sachant qu'il révélait une chose à lui confiée sous le sceau du secret, le délit n'existera pas si la divulgation du secret provient d'une légèreté ou d'une imprudence, d'un oubli, c'est-à-dire d'un fait non conscient de communication du secret.

12. Par contre, la révélation du secret qui résulte d'une imprudence ou d'une négligence pourra toujours engager la responsabilité civile ou disciplinaire du professionnel.

## 2.2. DISTINCTION ENTRE L'OBLIGATION ET LE DROIT AU SECRET PROFESSIONNEL

13. L'article 458 du Code pénal et les différentes dispositions légales qui y renvoient imposent au professionnel l'obligation au secret. Cette obligation disparaît parfois par exemple lorsque le professionnel témoigne en justice. Cependant, il arrivera que même dans ces cas, le professionnel estime devoir taire ce qu'il a appris

<sup>(6)</sup> C. VAN DEN WYNGAERT, *op.cit.*, p. 148.

<sup>(7)</sup> P. BERNARD, *loc.cit.*, p. 83 ; M. FRANCHIMONT, *loc.cit.*, p. 11.

dans l'exercice de sa profession. On dira alors qu'il invoque son droit au secret professionnel bien qu'à proprement parler, il n'exerce pas un droit mais remplit son devoir de discrétion.

**14.** Le droit au secret professionnel se manifeste :

- quand le professionnel témoigne en justice ;
- quand son client l'autorise ou lui demande de révéler son secret.

Dans ces deux cas, l'obligation pénale au secret disparaît mais le professionnel garde le droit de se taire <sup>(8)</sup>.

---

<sup>(8)</sup> M. FRANCHIMONT, *loc.cit.*, p. 12.



## CHAPITRE 3

### NOTION, OBJET, PORTEE ET DUREE DU SECRET PROFESSIONNEL DU REVISEUR D'ENTREPRISES

#### 3.1. NOTION

**15.** Un secret, c'est ce que l'on tient à cacher. Si on le révèle à quelqu'un, c'est avec la volonté qu'il reste inconnu des tiers.

Il n'y a secret que si le fait n'est pas connu ou n'est connu que d'un nombre limité de personnes. Un fait notoire, connu de tous, ne pourra être considéré comme secret. Mais un professionnel doit se garder de confirmer une simple rumeur. Sa révélation pourrait apporter à l'information le caractère certain qu'elle n'a pas encore et transformer en fait indiscutable ce qui restait controversé.

**16.** Ainsi violerait le secret professionnel, le réviseur d'entreprises qui confirmerait qu'une entreprise est en difficultés. Tout fait devient un secret professionnel lorsque le professionnel en a eu connaissance :

- soit en tant que confiance nécessaire à l'exercice de sa profession ;
- soit en tant que secret par nature recueilli en raison ou à l'occasion de celle-ci <sup>(9)</sup>.

**17.** Il faut donc un lien de causalité entre la profession et la prise de connaissance du secret. Il n'est plus question de secret professionnel lorsque le réviseur d'entreprises agit dans la vie courante, qu'il est témoin fortuit d'un fait quelconque ou qu'il reçoit une confiance en qualité d'ami ou de parent <sup>(10)</sup>.

#### 3.2. OBJET

**18.** Le secret professionnel couvre tous les faits et informations de nature confidentielle dont le réviseur d'entreprises a connaissance du fait de sa profession ou à l'occasion de l'exercice de celle-ci. Il ne porte pas sur des informations dont la publication est requise par la loi. En outre, il doit exister un lien de causalité entre la profession et les données confidentielles <sup>(11)</sup>.

L'obligation au secret, touchant à l'ordre public, est générale et s'étend à toute l'activité du réviseur d'entreprises.

Le secret ne se limite pas aux seules confidences des dirigeants de l'entreprise contrôlée. Il couvre tout ce que le réviseur d'entreprises a vu, constaté, découvert, appris ou surpris dans l'exercice de sa profession, même à l'instar de son client.

<sup>(9)</sup> Cass. 30 octobre 1978, *J.T.* 1979, p. 369.

<sup>(10)</sup> M. FRANCHIMONT, *loc.cit.*, p. 15.

<sup>(11)</sup> IRE, *Vademecum*, t. I, 2005, p. 333.

19. De même, à moins que la loi lui en ait fait expressément l'obligation, le réviseur d'entreprises ne pourra révéler les infractions dont se serait rendu coupable son client et qu'il apprend à l'occasion de sa profession (cf. nos 57-71).

### 3.3. PORTEE

#### 3.3.1. En ce qui concerne les faits : secret absolu versus secret relatif

20. Deux conceptions se sont opposées quant à la portée du secret professionnel : la conception du secret absolu et celle du secret relatif.

##### A. Secret absolu

21. Pour les tenants du secret professionnel absolu, aucune convention, ni aucune considération n'a le pouvoir de faire fléchir l'obligation au secret, à la seule exception de la loi qui peut l'écarter par un texte formel et précis inspiré d'intérêts supérieurs. C'est « le silence quand même et toujours ».

De très nombreuses décisions de jurisprudence <sup>(12)</sup> ont affirmé le caractère absolu et d'ordre public du secret professionnel. Tel est le principe.

22. Dans le cas précis du réviseur d'entreprises, les travaux parlementaires de la loi coordonnée de 1953 ont souligné l'importance et le caractère absolu de l'obligation au secret. S'il n'y a pas de secret entre le réviseur d'entreprises et l'entreprise contrôlée, l'obligation au silence existe vis-à-vis de toute autre personne.

Le secret professionnel du réviseur d'entreprises est rigoureux. Il ne s'applique pas seulement aux faits et renseignements dont le réviseur d'entreprises reçoit la confiance, mais aussi aux faits et renseignements dont il prend connaissance, qu'il surprend ou découvre dans l'exercice de sa profession ou à l'issue de celle-là. Le secret couvre aussi non seulement les faits de la vie économique, financière et comptable de l'entreprise, mais d'une manière générale tout ce qui concerne celle-ci, ses dirigeants, son personnel, ses fournisseurs, ses concurrents, ses clients <sup>(13)</sup>.

Ainsi, il ne fait pas de doute que les mobiles fiscaux ou autres d'une décision, les procédés de fabrication, les informations concernant un produit nouveau ou la conclusion d'un contrat, etc. sont couverts <sup>(14)</sup>.

<sup>(12)</sup> Cass., 23 juin 1958, *Pas.* 1958, I, p. 1180 ; Cass., 14 juin 1965, *Pas.* 1965, I, p. 1102 ; Cass., 30 octobre 1978, *Pas.* 1979, I, p. 248, *J.T.* 1979, p. 369, *Rev. dr. pén.* 1979, p. 293, Corr. Bruxelles, 20 février 1998, *J.T.* 1998, p. 361 ; Trib. Trav. Nivelles, 25 novembre 1998, *J.T.T.* 1998, p. 204.

<sup>(13)</sup> Rapport de M. HUMBLET, *Doc. parl.*, Ch. repr., 1950-1951, n° 514, p. 27.

<sup>(14)</sup> M. FRANCHIMONT, *loc.cit.*, p. 16.

## B. Relativité du caractère absolu du secret professionnel

**23.** La conception du secret professionnel relatif est plus nuancée. Ses partisans admettent qu'il est certaines situations dans lesquelles l'intérêt social à la révélation du secret ou certains droits individuels, tels les droits de la défense, sont si forts qu'ils justifient un assouplissement du secret professionnel <sup>(15)</sup>.

La règle du secret professionnel reposant sur un double intérêt, d'une part, l'intérêt des particuliers et, d'autre part, l'intérêt de la société, des conflits surgissent souvent entre ces deux intérêts.

Dans certains cas, l'application rigoureuse de la règle paraît en contradiction avec l'intérêt de la société. Il en est ainsi lorsqu'elle interdit au dépositaire du secret de dénoncer le comportement criminel d'une personne ou lorsqu'elle a pour effet de fausser le jugement des tribunaux, parce que le confident n'estime pas pouvoir faire apparaître, par son témoignage, l'existence d'un droit ou d'une fraude.

Dans d'autres cas, l'application de la règle du secret professionnel paraît léser l'intérêt des particuliers. Il en est ainsi lorsque cette règle interdit de procéder, en vue de prouver ou de vérifier certains droits, à l'examen de documents couverts par le secret professionnel, ce qui a pour conséquence que parfois, soit le demandeur ne pourra obtenir ce à quoi il aurait droit, soit le défendeur pourra être condamné à payer des sommes qui ne seraient cependant pas dues.

Ces situations créent certes un malaise et provoquent la critique, remettant en cause le droit au secret.

On peut apercevoir dans la doctrine une tendance à accorder au secret professionnel un caractère moins absolu et de cerner davantage l'objet des différents secrets d'après les professions et d'harmoniser ceux-ci avec d'autres obligations légales ou sociales <sup>(16)</sup>.

Depuis plusieurs années, la Cour de cassation <sup>(17)</sup> proclame de manière constante que le secret professionnel n'est pas absolu <sup>(18)</sup>.

**24.** Il convient de noter que le caractère absolu du secret professionnel du réviseur d'entreprises est relativisé <sup>(19)</sup>.

<sup>(15)</sup> M. FRANCHIMONT, *loc.cit.*, p. 16.

<sup>(16)</sup> P. VAN NESTE, « Kan het beroepsgeheim absoluut genoemd worden? », *R.W.* 1977-1978, col. 1281; P. BERNARD, *loc.cit.*, p. 73, F. GOOSSENS, *Het beroepsgeheim van de advocaat : een strafrechtelijke en tuchtrechtelijke doorlichting*, Antwerpen, Kluwer, 2000, p. 19.

<sup>(17)</sup> Cass., 13 mai 1987, *R.C.J.B.* 1997, p. 487; Cass., 29 octobre 1991, *Pas.* 1992, I, p. 117 ; Cass., 19 décembre 1994, *R.W.* 1995-1996, p. 1207 ; Cass., 19 janvier 2001, *Pas.* 2001, I, p. 138 ; Cass., 7 mars 2002, *J.T.* 2003, p. 290.

<sup>(18)</sup> P. LAMBERT, *Secret professionnel*, Bruxelles, Bruylant, 2005, p. 36, n° 48.

<sup>(19)</sup> Dans le livre *50 jaar revisoraat – 50 ans de revisoriat*, (« Het beroepsgeheim van de bedrijfsrevisor, soms te delen met de notaris? », Bruges, la Charte, 2003, p. 193) professeurs K. GEENS et F. JENNE parlent, sur la base d'une décision de la Cour de cassation, d'un secret professionnel lié à un but (« doelgebonden beroepsgeheim »), c'est-à-dire que le juge doit vérifier sur base des données spécifiques de l'affaire ou que le secret professionnel, à cause du refus de fournir des informations, n'est pas détourné de la nécessité sociale dans laquelle il trouve sa justification.

Le réviseur d'entreprises qui exerce un mandat de commissaire est certes soumis au secret professionnel mais, contrairement au médecin ou à l'avocat, les secrets lui sont confiés dans l'intérêt général et pas uniquement dans l'intérêt de la personne qui l'a contacté.

Ainsi, il répond tant envers la société qu'envers les tiers de tout dommage résultant d'infractions aux dispositions du Code des sociétés ou des statuts. Il doit en outre dénoncer les infractions auxquelles il n'a pas pris part à l'organe de gestion ou même à l'assemblée générale (art. 140, al. 2 C. Soc.).

En vertu de sa fonction il est également tenu de rédiger un rapport pour le conseil d'entreprise (art. 151 C. Soc.).

A l'égard du secret professionnel, le réviseur d'entreprises peut être classé parmi le corps de professionnels chargés de la mission substantiellement importante instaurée par le législateur, qui consiste à répondre de façon indépendante aux besoins collectifs de certification d'états financiers.

La nature particulière du secret professionnel du réviseur d'entreprises réside dans le fait qu'il s'agit d'un secret lié à la fonction qui diffère en fonction du statut des personnes de confiance essentielles.

Le secret n'est, en effet, pas confié au réviseur d'entreprises en tant que personne, comme c'est le cas pour le médecin ou l'avocat, mais bien au représentant du corps de professionnels dont il fait partie, ce qui implique que le secret est confié à la fonction.

Dans les numéros 26 à 45, la relativité du caractère absolu du secret professionnel sera suffisamment illustré au moyen des obligations légales qui incombent aux réviseurs d'entreprises dans le cadre de l'établissement de leur rapport.

Dans ce contexte il faut enfin signaler qu'outre les exceptions prévues par l'article 458 du Code pénal, la jurisprudence et la doctrine admettent de façon générale certaines dérogations au secret. Nous y reviendrons en détail dans les numéros 57 à 109.

### **3.3.2. Secret professionnel du réviseur d'entreprises en fonction de la mission effectuée**

**25.** La profession de réviseur d'entreprises a de multiples facettes. Au-delà de la règle générale il faut envisager les différentes missions du réviseur d'entreprises pour mieux cerner le secret professionnel auquel il est tenu. Ces missions sont classées <sup>(20)</sup> en deux catégories principales avec une subdivision en sous-catégories :

<sup>(20)</sup> Le point 3.3.2. est une actualisation du texte de M. FRANCHIMONT, *loc.cit.*, p. 17-23.



- Missions révisorales
  - Mandats de commissaire ;
  - Autres missions exercées en vertu de la loi ;
  - Autres missions d'informations financières ;
  - Missions révisorales effectuées pour d'autres réviseurs d'entreprises.
  
- Missions compatibles
  - Missions de conseil ;
  - La tenue de comptabilité de tiers ;
  - Autres activités professionnelles ;
  - Missions effectuées pour d'autres réviseurs d'entreprises.

#### A. Missions révisorales

##### a. Mandats de commissaire

**26.** L'annexe à la communication aux réviseurs d'entreprises du 30 janvier 2009 mentionne mandat de commissaire (sociétés, associations sans but lucratif, associations internationales sans but lucratif et fondations), en ce compris l'audit d'une liasse de consolidation, l'émission d'une *comfort letter*, l'émission d'un rapport dans le cadre d'un prospectus, la réalisation d'un audit ou d'une revue intermédiaire et les autres missions qui se situent dans le prolongement naturel du mandat de commissaire. Il s'agit des missions révisorales exercées en vertu de la loi. Les missions révisorales sont définies à l'article 2, 17° de la loi coordonnée de 1953 :

*« mission révisorale : sans préjudice de l'article 4 de cette loi, toute mission qui a pour objet de donner une opinion d'expert sur le caractère fidèle et sincère de comptes annuels, d'un état financier intermédiaire, d'une évaluation ou d'une autre information économique et financière fournie par une entité ou une institution ; est également incluse dans cette notion, l'analyse et l'explication des informations économiques et financières à l'intention des membres du conseil d'entreprise ».*

**27.** Conformément à l'article 4 de la loi coordonnée de 1953 :

*« La fonction de réviseur d'entreprises consiste, à titre principal, à exécuter toutes les missions dont l'accomplissement est réservé par la loi ou en vertu de celle-ci aux réviseurs d'entreprises et d'une façon générale, toutes les missions révisorales d'états financiers, effectuées en exécution de la loi ou en vertu de celle-ci. ».*

C'est dire que le réviseur d'entreprises est essentiellement celui qui aura à certifier à l'égard de la collectivité en général ou à l'égard de tiers déterminés, les documents comptables des entreprises. Les travaux parlementaires de la loi du 21 février 1985 précisent *« qu'il faut entendre par certification, l'attestation, faite par le réviseur d'entreprises, après avoir effectué les contrôles d'usage conformément aux règles de la profession et compte tenu des prescriptions légales et réglementaires en la*

*matière, que les documents présentés et les informations fournies donnent une image fidèle de la situation qu'ils entendent refléter »<sup>(21)</sup>.*

**28.** Les missions dont le réviseur d'entreprises est chargé en vertu des dispositions légales ou réglementaires sont nombreuses. Dans chaque cas, le réviseur d'entreprises doit être très attentif à la définition légale de sa mission. Son obligation de parler se limite strictement aux informations dont la loi requiert la publication, celles que doit contenir son rapport et les justifications qu'il estime nécessaire. Toutes autres informations ou renseignements dont il a eu connaissance dans l'exercice de sa mission sont couverts par le secret professionnel.

En d'autres termes, le réviseur d'entreprises chargé d'une mission de vérification pourra faire mention, en son rapport, des données comptables et des faits économiques qui constituent les éléments de sa vérification, dans la mesure où ces données et ces faits sont nécessaires à l'accomplissement de sa mission.

**29.** Les principales missions du réviseur d'entreprises sont le contrôle et la certification des comptes annuels et de l'information remise à l'assemblée générale des associés et au conseil d'entreprise.

Dans les deux cas, la mission débouche sur un rapport écrit et circonstancié qui, conformément à l'article 144, alinéa 1<sup>er</sup> du Code des sociétés, comprend les éléments suivants :

« (...) 1° *une introduction, qui contient au moins l'identification des comptes annuels qui font l'objet du contrôle, ainsi que le référentiel comptable qui a été appliqué lors de leur établissement ;*

2° *une description de l'étendue du contrôle, qui contient au moins l'indication des normes selon lesquelles le contrôle a été effectué et s'ils ont obtenu de l'organe de gestion et préposés de la société les explications et informations requises pour leur contrôle ;*

3° *une mention indiquant si la comptabilité est tenue conformément aux dispositions légales et réglementaires applicables ;*

4° *une attestation dans laquelle les commissaires indiquent si, à leur avis, les comptes annuels donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de la société compte tenu du référentiel comptable applicable et, le cas échéant, quant au respect des exigences légales applicables. Elle peut prendre la forme d'une attestation sans réserve, d'une attestation avec réserve, d'une opinion négative, ou, si les commissaires sont dans l'incapacité de délivrer une attestation, d'une déclaration d'abstention ;*

5° *une référence à quelque question que ce soit sur laquelle les commissaires attirent spécialement l'attention, qu'une réserve ait ou non été incluse dans l'attestation ;*

6° *une mention indiquant si le rapport de gestion comprend les informations requises par les articles 95 et 96 et concorde ou non avec les comptes annuels pour le même exercice ;*

7° *une mention indiquant si la répartition des bénéfices proposée à l'assemblée générale est conforme aux statuts et au présent Code ;*

<sup>(21)</sup> Rapport de M. VERHAEGEN, *Doc. parl.*, Ch. repr., 1982-1983, n° 552/35, p. 16.

8° l'indication qu'ils n'ont point eu connaissance d'opérations conclues ou de décisions prises en violation des statuts ou du présent Code. Toutefois, cette mention peut être omise lorsque la révélation de l'infraction est susceptible de causer à la société un préjudice injustifié, notamment parce que l'organe de gestion a pris des mesures appropriées pour corriger la situation d'illégalité ainsi créée. ».

Il importe de souligner que ce n'est pas le réviseur d'entreprises qui transmet directement les informations. L'obligation d'information existe dans le chef du conseil d'administration. Le réviseur d'entreprises contrôle l'information fournie et celle récoltée.

**30.** Sur le plan du secret professionnel, trois aspects de ces mandats de commissaire retiennent l'attention :

- l'obligation de révéler certains actes illégaux ;
- la participation à l'assemblée générale et au conseil d'entreprise ;
- les mandats de commissaire auprès d'établissements de crédit et d'entreprises d'assurances.

(i) La révélation des actes illégaux

**31.** En ce qui concerne les révélations externes, une distinction est opérée entre la :

- révélation externe des fraudes comptables <sup>(22)</sup> ;
- révélation externe des infractions relevant des domaines spécifiques aux missions révisorales ;
- révélation externe des autres actes illégaux <sup>(23)</sup>.

Dans le cadre de ce chapitre, seule la révélation des infractions précitées est traitée plus à fond.

**32.** Conformément à l'article 144, alinéa 1<sup>er</sup>, 8° du Code des sociétés, le rapport des commissaires comprend :

« l'indication qu'ils n'ont point eu connaissance d'opérations conclues ou de décisions prises en violation des statuts ou du présent Code. (...) ».

En règle générale : « Toute infraction doit être signalée même lorsqu'elle n'a pas d'effet direct ou indirect sur les comptes annuels. » <sup>(24)</sup>.

En outre, le secret professionnel couvre les infractions découvertes par le professionnel dans l'exercice de sa profession. La mission d'intérêt général de commissaire justifie une dérogation à ce principe. Il faut toutefois en souligner les limites :

<sup>(22)</sup> IRE, Recommandation « Fraudes et actes illégaux », (5 juin 1998), *Vademecum*, t. II, 2007, p. 600-602. Pour un arrêt intéressant, cf. Liège, 25 janvier 1996, *Rev. prat. soc.* 1997, p. 177, note A. BENOIT-MOURY. L'obligation de déclaration à la Cellule de traitement des informations financières (CTIF) est traitée aux numéros 68 et 69.

<sup>(23)</sup> *Ibid.*, p. 603 avec référence au paragraphe 3.1.3. des Normes générales de révision : « Le fait qu'un rapport soit circonstancié ne peut pas perdre de vue que le réviseur d'entreprises est tenu au secret professionnel. ».

<sup>(24)</sup> *Ibid.*, p. 602.

- Le commissaire ne doit signaler que les infractions aux statuts ou aux dispositions du Code des sociétés, et non les infractions aux autres législations, notamment sociale et fiscale. « Le commissaire doit toutefois vérifier si dans l'établissement des comptes annuels, il a été tenu compte des impôts qui grèvent le patrimoine et les résultats. Ceci ne signifie pas que le réviseur d'entreprises doit se prononcer sur l'opportunité de la politique fiscale qui est menée par la société mais bien qu'il doit s'assurer entre autres que les provisions fiscales nécessaires ont été constituées. » <sup>(25)</sup>
- Le commissaire ne doit révéler les infractions aux statuts ou aux dispositions du Code des sociétés que « dans la mesure où ces infractions ont un effet sur les comptes annuels ». Ainsi par exemple, il ne faut pas attendre du réviseur d'entreprises qu'il mentionne que les délais de convocation statutaires ou légaux n'ont pas été respectés <sup>(26)</sup>.
- Ces infractions doivent être communiquées au conseil d'administration et, s'il n'y a pas été remédié de façon adéquate, à l'assemblée générale. Cependant, compte tenu de la publicité du rapport du commissaire, l'article 144, alinéa 1<sup>er</sup>, 8<sup>o</sup> *in fine* du Code des sociétés admet que toutes les infractions ne doivent y être reprises :

*« l'indication qu'ils (les commissaires) n'ont point eu connaissance d'opérations conclues ou de décisions prises en violation des statuts ou du présent Code. Toutefois, cette mention peut être omise lorsque la révélation de l'infraction est susceptible de causer à la société un préjudice injustifié, notamment parce que l'organe de gestion a pris des mesures appropriées pour corriger la situation d'illégalité ainsi créée. ».*

Ainsi, lorsque le conseil d'administration omet de convoquer l'assemblée générale, le commissaire doit lui en faire la remarque. Si le conseil d'administration réagit et la convoque, le commissaire pourra omettre de mentionner le retard de l'assemblée générale. Sinon, le commissaire convoquera l'assemblée générale et soulignera la passivité du conseil d'administration (art. 532 C. Soc.).

**33.** En ce qui concerne l'étendue du pouvoir d'investigation, on remarque encore que selon l'article 142 du Code des sociétés, le contrôle dans les sociétés de la situation financière, des comptes annuels et de la régularité au regard du présent code et des statuts, des opérations à constater dans les comptes annuels doit être confié à un ou plusieurs commissaires.

L'article 144, 8<sup>o</sup> du Code des sociétés traite de l'indication dans le rapport du commissaire de violations des statuts et du Code des sociétés, mais ne contient pas, contrairement à l'article 142 du Code des sociétés, les termes « opérations à constater dans les comptes annuels ».

La doctrine prédominante <sup>(27)</sup> est d'avis que l'article 144, 8<sup>o</sup> du Code des sociétés doit, en combinaison avec l'article 142 du Code des sociétés, être interprété de telle manière que seules les violations du Code des sociétés ou des statuts ayant

<sup>(25)</sup> Rapport de M. VERHAEGEN, *Doc. parl.*, Ch. repr., 1982-1983, n° 552/35, p. 31.

<sup>(26)</sup> *Ibid.*, p. 31.

<sup>(27)</sup> Cf. I. DE POORTER, *Controle van financiële verslaggeving: revisoraal en overheidstoezicht*, Anvers, Intersentia, 2007, p. 107, n° 115 et les références y citées.

une influence sur les comptes annuels, relèvent de la compétence de révision du commissaire.

Selon l'article 140 du Code des sociétés, le commissaire sera toutefois responsable des infractions au Code de sociétés et aux statuts. Etant donné le fait que la doctrine admet que la disposition en matière de responsabilité prévue à l'article 140 du Code des sociétés a uniquement trait au mandant de commissaire décrite à l'article 142 du Code des sociétés, il semble opportun de limiter le devoir d'investigation du commissaire aux opérations susceptibles d'avoir un impact sur les comptes annuels <sup>(28)</sup>.

(ii) Participation à l'assemblée générale et au conseil d'entreprise

**34.** « *Les commissaires assistent aux assemblées générales lorsqu'elles sont appelées à délibérer sur la base d'un rapport établi par eux.* » (art. 538 C. Soc.).

« *Les commissaires répondent aux questions qui leur sont posées par les actionnaires au sujet de leur rapport. Ils ont le droit de prendre la parole à l'assemblée générale en relation avec l'accomplissement de leur fonction.* » (art. 540, al. 2 C. Soc.).

Les limites des interventions des commissaires à l'assemblée générale sont ainsi clairement définies : il ne peut s'agir que d'explications et des justifications nécessaires sur l'accomplissement de leur mission et le contenu de leur rapport. Ils sont pour le reste tenu au secret professionnel.

La doctrine <sup>(29)</sup> est d'avis que le commissaire ne doit répondre aux questions qui sont de nature à porter gravement préjudice à la société, bien que cela ne soit pas inscrit dans le Code des sociétés.

**35.** Il en va de même devant le conseil d'entreprise où le réviseur d'entreprises a notamment pour mission :

« *3° d'analyser et d'expliquer à l'intention particulièrement des membres du conseil d'entreprise nommés par les travailleurs, les informations économiques et financières qui ont été transmises au conseil d'entreprise, quant à leur signification relative à la structure financière et à l'évolution de la situation financière de la société.* » (art. 151, 3° C. Soc.).

« Le réviseur d'entreprises doit jouer un rôle didactique et pédagogique auprès du conseil d'entreprise » <sup>(30)</sup>, mais ne peut expliquer que les données qu'il a déjà certifiées.

Si le réviseur d'entreprises estime ne pas pouvoir délivrer la certification visée, ou s'il constate des lacunes dans les informations économiques et financières transmises au conseil d'entreprise, d'en saisir l'organe de gestion, et, si celui-ci n'y donne pas

<sup>(28)</sup> K. GEENS et F. JENNE, « Het beroepsgeheim van de bedrijfsrevisor, soms te delen met de notaris ? », in *50 jaar revisoraat – 50 ans de revisoriat*, Bruges, la Charte, 2003, p. 197.

<sup>(29)</sup> R. PRIoux, « La transparence, principe général de droit en matière d'information des actionnaires et du marché ? », *J.T.* 1994, p. 219 et les références y citées.

<sup>(30)</sup> Rapport de M. VERHAEGHEN, *Doc. parl.*, Ch. repr., 1982-1983, n° 552/35, p. 17.

suite dans le mois qui suit son intervention, d'en informer d'initiative le conseil d'entreprise (art. 151, 4° C. Soc.).

(iii) Mandats de commissaire auprès d'établissements de crédit et d'entreprises d'assurances

**36.** Pour les mandats de commissaire auprès d'établissements de crédit et d'entreprises d'assurances (*cf.* numéros 64 à 67).

b. Autres missions exercées en vertu de la loi

**37.** Conformément à l'annexe à la communication aux réviseurs d'entreprises du 30 janvier 2009, les « autres missions exercées en vertu de la loi » concernent toutes les missions ponctuelles prévues par la loi, et confiées soit au commissaire, soit, lorsqu'il n'y a pas de commissaire, à un réviseur d'entreprises ou un expert-comptable:

- apport en nature \*;
- quasi-apport \*;
- conseil d'entreprise \*;
- transformation de forme juridique ;
- fusion ;
- scission ;
- liquidation ;
- plan d'option sur actions ;
- plan d'intéressement du personnel au capital et aux bénéfices ;
- acompte sur dividendes \*\* ;
- émission d'actions sous le pair comptable ;
- limitation et suppression du droit de souscription préférentiel ;
- rapport sur les conflits d'intérêts au sein du conseil d'administration et du comité de direction \*\* ;
- modification de l'objet social \*\*.

\* (toujours commissaire ou réviseur d'entreprises)

\*\* (toujours commissaire)

Comme il apparaît de l'énumération susmentionnée, il y a de nombreuses « autres missions de contrôle exercées en vertu de la loi » qui sont confiées aux réviseurs d'entreprises. Ci-dessous certaines de ces missions, dont notamment l'aspect du secret professionnel, sont traitées plus à fond.

Pour les « autres missions de contrôle » du réviseur d'entreprises « exercées en vertu de la loi », le principe légal est toujours le même : en dehors des informations que doivent légalement contenir les rapports et en dehors de justifications mesurées, le réviseur d'entreprises est tenu au secret professionnel.

(i) Apport en nature

**38.** A propos du contrôle par le réviseur d'entreprises à l'occasion d'un apport en nature <sup>(31)</sup> dans une société anonyme (art. 444 et 602 C. Soc.) ou dans une société

<sup>(31)</sup> *Cf.* A.R. du 8 octobre 2008 modifiant le Code des sociétés conformément à la Directive 2006/68/CE du Parlement européen et du Conseil du 6 septembre 2006 modifiant la Directive 77/91/CEE du Conseil en ce qui concerne la constitution d'une société anonyme ainsi que le maintien et les modifications de son capital (*M.B.*, 30 octobre 2008) qui prévoit trois cas différents ou l'obligation de rédiger un rapport révisoral n'est pas nécessaire.

privée à responsabilité limitée (art. 219 et 313 C. Soc.), la Cour de cassation prévoit dans un arrêt succinct du 26 janvier 1983 :

« *que le rapport du réviseur d'entreprises prescrit par l'article 29bis des lois coordonnées sur les sociétés commerciales (actuellement art. 444 C. Soc.) est déposé au greffe du tribunal de commerce (art. 10 L.C.S.C.) (actuellement art. 67 C. Soc.) et porté à la connaissance de toute personne qui en fait la demande ; que, destiné à éclairer le public, il doit être sincère et complet.*

*Qu'il s'ensuit que le réviseur d'entreprises chargé de ce rapport n'est pas, dans l'exercice de cette mission, le confident de la personne qui a requis sa désignation. »*

<sup>(32)</sup>

Cet arrêt de cassation du 26 janvier 1983 quelque peu confus selon K. GEENS et F. JENNE <sup>(33)</sup> disculpent le réviseur d'entreprises du délit de violation du secret professionnel lorsqu'il est désigné en tant qu'expert judiciaire d'une société dans le cadre de sa constitution dont il a contrôlé les apports en nature ; il avait été inculpé du fait d'avoir utilisé pour sa mission d'expertise judiciaire l'information confidentielle reçue à l'occasion de l'apport en nature. A l'époque de l'arrêt qui date d'avant la loi du 5 décembre 1984 modifiant les lois sur les sociétés commerciales, coordonnées le 30 novembre 1935, le réviseur d'entreprises qui contrôlait les apports en nature lors de la constitution était encore désigné par le tribunal, certes à la demande des fondateurs. Apparemment cet argument a été décisif lors de la décision de la Cour de cassation :

« *Attendu que, en constatant que X (réviseur d'entreprises) avait été désigné par l'autorité judiciaire pour faire un rapport prescrit par la loi dans l'intérêt des tiers, l'arrêt écarte l'allégation des demandeurs suivant laquelle X aurait agi comme le réviseur d'entreprises de Y (fondateur principal).* ».

A *contrario* l'on peut déduire de cet arrêt que le réviseur d'entreprises qui est désigné pour contrôler un apport en nature, est dorénavant tenu par le secret professionnel : depuis la loi du 5 décembre 1984 ce réviseur d'entreprises est choisi librement par les fondateurs, respectivement par la société et ce aussi bien lors de la constitution que lors de l'augmentation du capital.

Il semble à M. FRANCHIMONT <sup>(34)</sup> que si la Cour de cassation a voulu dire que le réviseur d'entreprises n'était pas tenu au secret professionnel lorsqu'il accomplit la mission prévue à l'article 444 du Code des sociétés, sa position serait critiquable. Le réviseur d'entreprises n'a, dans ce cadre, que l'obligation de faire le rapport prévu par la loi, lequel doit être, aux termes de la jurisprudence de cassation, « sincère et complet ». Pour le reste il est tenu au secret.

<sup>(32)</sup> Cass., 26 janvier 1983, *Pas.* 1983, I, p. 620, *J.T.* 1983, p. 395, *Rev. prat. soc.* 1985, n° 6367, p. 359-362, note de F. HANNOUILLE-GENION. Pour une interprétation complémentaire de cet arrêt de cassation, voy. P. BERNARD, *op.cit.*, p. 80 ; L. HUYBRECHTS, « De inbreng in natura en de bedrijfsrevisor : controleur en adviseur ? », *R.W.* 1988-1989, p. 668-669 ; J. LIEVENS, « Le secret professionnel et le devoir de discrétion du réviseur d'entreprises, de l'expert-comptable et du conseil fiscal », in *Le réviseur d'entreprises et le droit pénal*, Bruxelles, C.B.N.C.R., 1991/1, p. 91.

<sup>(33)</sup> K. GEENS et F. JENNE, *loc.cit.*, p. 205-206.

<sup>(34)</sup> M. FRANCHIMONT, *loc.cit.*, p. 22.

En guise de conclusion, K. GEENS et F. JENNE<sup>(35)</sup> stipulent que, tout comme le rapport de révision sur les comptes annuels, les rapports établis par le réviseur d'entreprises dans le contexte des autres missions légales, sont destinés à être publiés (certes pas par le biais de la Centrale des bilans mais par le greffe du tribunal de commerce). Ceci implique, bien entendu, que le réviseur d'entreprises doit confier les conclusions de ses constatations sur papier dans la mesure détaillée par le législateur mais aucunement qu'il ne soit pas tenu au secret de tout ce qu'il apprend en outre à l'occasion de sa mission. S'il mentionnait quand même des données n'ayant aucun lien avec le rapport requis par la loi, ceci pourrait constituer une infraction à l'obligation de secret du réviseur d'entreprises<sup>(36)</sup>.

(ii) Autres missions d'informations financières

– Généralités

**39.** Le chef d'une entreprise ou le conseil d'administration peuvent demander à un réviseur d'entreprises de vérifier la comptabilité de l'entreprise ou de donner son avis sur l'opportunité de telle politique d'investissement ou de financement. Le réviseur d'entreprises est alors tenu au silence vis-à-vis de tous tiers à la confiance.

De même, l'assemblée générale peut demander à un réviseur d'entreprises lorsque son intervention n'est pas prévue par la loi, de vérifier et certifier que les comptes qui lui sont présentés sont sincères. Il pourra alors révéler, mais à la seule assemblée générale, comment il a accompli sa mission, ses conclusions et les justifications qu'il estime nécessaires.

– Missions d'expertise judiciaire

**40.** La base légale pour les missions d'expertise judiciaire est constituée par la loi du 15 mai 2007 modifiant le Code judiciaire en ce qui concerne l'expertise et rétablissant l'article 509<sup>quater</sup> du Code pénal, tel que repris dans la section « Expertise » du Code pénal (art. 962-991<sup>bis</sup> C. jud.)<sup>(37)</sup>.

Dans cette hypothèse, le réviseur d'entreprises a pour mission d'éclairer la justice sur certains points techniques après avoir analysé la situation de l'entreprise en cause. Il est tenu au secret vis-à-vis des tiers en général pour tout ce qu'il découvre lors de sa mission.

Ainsi il ne peut communiquer une copie de son rapport à d'autres que les parties. S'il a été désigné par un juge d'instruction, le réviseur d'entreprises violera le secret professionnel s'il communique à la personne inculpée ou à la partie civile une copie de son rapport ou de documents, sans l'autorisation du magistrat qui l'a désigné. De même, le réviseur d'entreprises ne peut faire état dans une mission d'expertise judiciaire des informations recueillies lors d'une mission d'expertise judiciaire précédente.

<sup>(35)</sup> K. GEENS et F. JENNE, *loc.cit.*, p. 206.

<sup>(36)</sup> Pour la portée de l'obligation légale de parler cf. nos 57-71.

<sup>(37)</sup> Pour une brève analyse de la loi du 15 mai 2007 : L. CEULEMANS et T. LUYTEN, « Nouvelle réglementation relative à l'expertise en matière civile », *T.A.A.* février 2008, n° 13, p. 2-7.



**41.** Par contre, vis-à-vis du juge qui l'a désigné et dans les limites de la mission qui lui a été confiée, il n'y a pas de secret.

K. GEENS et F. JENNE <sup>(38)</sup> supposent qu'il semble s'agir d'une relation tripartite où l'expert ne fournit pas uniquement un travail compétent à son mandant (le juge), mais garantit également de la discrétion envers l'objet de son contrôle (l'entreprise) : pas tout ce qui est divulgué à l'expert au sein de l'entreprise est destiné au juge. Seulement ce qui est pertinent pour l'exécution correcte de sa mission peut être communiqué dans son rapport au tribunal ou au juge d'instruction, en dépit du fait qu'il s'agit d'une enquête civile ou pénale.

Selon la Cour de cassation, est légalement justifié l'arrêt qui décide que dans l'exécution de la mission d'expert judiciaire, même si l'expert a été nommé en raison de sa qualification professionnelle (il s'agissait en l'espèce d'un réviseur d'entreprises), l'exercice de la profession s'efface devant la mission de l'expert et que la destination du rapport d'expertise exclut en soi que l'expert soit tenu au secret des éléments recueillis à l'égard de l'autorité judiciaire qui l'a désigné et du procureur du Roi <sup>(39)</sup>.

Comme le précise la Cour d'appel de Mons : le caractère général et absolu de l'article 458 du Code pénal, dont l'article 79, § 1<sup>er</sup> de la loi coordonnée de 1953 est une transposition, cède lorsque le réviseur d'entreprises est désigné comme expert par le tribunal de commerce ; que dans cette hypothèse, il a l'obligation de dénoncer les faits constitutifs d'infraction dont il a eu connaissance dans l'exercice de ses fonctions ; que son silence ou des déclarations fausses et incomplètes à leur sujet exposerait à des poursuites pénales <sup>(40)</sup>.

Il ne peut donc être question de « secret partagé » <sup>(41)</sup> entre le réviseur d'entreprises et le réviseur d'entreprises désigné comme expert judiciaire.

Que doit faire le réviseur d'entreprises désigné comme expert judiciaire dans une entreprise où il a précédemment exercé ou exerce toujours un mandat de commissaire (cf. nos 26-36 ou nos 37-38), autre mission relative à l'information financière (cf. nos 39-41) ou mission compatible (cf. nos 42-45) ?

Il nous paraît que le réviseur d'entreprises est alors en droit de refuser de remplir la mission d'expertise. A défaut, il va en effet se trouver dans une situation très délicate. En qualité d'expert, il n'a pas de secret vis-à-vis du juge pour ce qu'il découvre dans l'exercice de sa mission. Comment pourra-t-il faire abstraction, dans le cadre de cette mission d'expertise judiciaire, de ce qu'il a appris précédemment et qui est couvert par le secret professionnel ?

Dans le cas d'un réviseur d'entreprises aux apports en nature (rapport prescrit par l'art. 444 C. Soc.), ultérieurement désigné comme expert judiciaire dans le cadre d'une procédure de concordat judiciaire, la Cour de cassation a estimé :

<sup>(38)</sup> K. GEENS et F. JENNE, *loc.cit.*, p. 209. Pour l'attitude prise par le réviseur d'entreprises dans le cadre d'un témoignage en justice, il est référé aux numéros 72-93.

<sup>(39)</sup> Cass., 4 décembre 1979, R.W. 1980-1981, col. 307 et note F. VAN NESTE.

<sup>(40)</sup> Mons, 2 novembre 1982, cité dans l'arrêt de la Cour de cassation du 26 janvier 1983.

<sup>(41)</sup> A propos de cette notion, cf. nos 110-131.

« que le rapport du réviseur d'entreprises prescrit par l'article 29bis des lois coordonnées sur les sociétés commerciales (actuellement art. 444 C. Soc.) est déposé au greffe du tribunal de commerce (art. 10 L.C.S.C.) (actuellement art. 67 C. Soc.) et porté à la connaissance de toute personne qui en fait la demande ; que, destiné à éclairer le public, il doit être sincère et complet.

Qu'il s'ensuit que le réviseur d'entreprises chargé de ce rapport n'est pas, dans l'exercice de cette mission, le confident de la personne qui a requis sa désignation.

Attendu que, en constatant que X avait été désigné par l'autorité judiciaire pour faire un rapport prescrit par la loi dans l'intérêt des tiers, l'arrêt écarte l'allégation des demandeurs suivant laquelle X aurait agi comme le réviseur d'entreprises de Y.

Que, à la suite de cette constatation, l'arrêt a légalement pu décider que X n'avait pas dans le cours des expertises judiciaires, divulgué des faits ou des renseignements dont il aurait antérieurement reçu la confiance dans l'exercice de ses fonctions. »<sup>(42)</sup>.

### B. Missions compatibles

**42.** Cette catégorie est essentiellement composée de :

a. Missions de conseil

**43.** Ces missions concernent, par exemple, le conseil aux clients relatif à l'implémentation de normes belges, internationales ou étrangères ; l'implémentation d'un audit interne, audit IT et autres, à l'exclusion de véritables activités de comptabilité.

b. La tenue de comptabilité de tiers

**44.** Il s'agit de services comptables hors le mandat de commissaire.

c. Autres activités professionnelles

**45.** Elles peuvent concerner des activités de diverse nature, par exemple :

- expertises autres que judiciaires, arbitrages, médiation ;
- évaluation d'entreprises, *due diligences* ;
- *new assurance services* (sites internet, environnement, etc.).

De telles missions compatibles dans le cadre d'une convention sont visées à l'article 34 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales et concernent notamment :

<sup>(42)</sup> Cass., 26 janvier 1983, *J.T.* 1983, p. 395.

- 1° la vérification et le redressement de documents comptables ;
- 2° l'expertise privée ;
- 3° l'organisation de services comptables et administratifs ;
- 4° les activités d'organisation et de tenue de la comptabilité ;
- 5° les activités fiscales.

De telles missions compatibles laissent intervenir le réviseur d'entreprises en tant que conseiller de l'entreprise. Dans cette hypothèse il est tenu de respecter le secret professionnel ordinaire. Le secret professionnel du réviseur d'entreprises est dès lors celui de l'avocat qui conseille : en dehors de toute relation tripartite où le réviseur d'entreprises fonctionne comme une sorte de cloison de discrétion compétente et objective, il joue ici un rôle plus partial qui, *mutatis mutandis*, peut être comparé à celui de l'avocat qui conseille <sup>(43)</sup>.

### 3.3.3. Nuance concernant l'application de l'article 458 du Code pénal dans le cadre de la procédure de *discovery*

46. La procédure de *discovery* est la phase de la procédure où, après introduction de la cause mais avant le traitement véritable de l'affaire, tous les faits qui peuvent être pertinents sont mis réciproquement à disposition des parties au procès (*cf.* nos 132-133). L'article 458 du Code pénal, s'agissant d'une disposition pénale, doit être interprété rigoureusement. Une procédure de *discovery* ne peut dès lors pas être considérée comme relevant des exceptions prévues à l'article 458 du Code pénal <sup>(44)</sup> (*cf.* nos 57-109).

Ceci n'empêche cependant que le commissaire pourrait abuser de son secret professionnel dans le cadre d'une procédure de *discovery*.

Dans ce contexte il faut rappeler que le professionnel qui est tenu à l'application de l'article 458 du Code pénal, ne peut faire valoir un secret professionnel illimité pour se soustraire à des poursuites <sup>(45)</sup>.

Lorsqu'une personne est soupçonnée d'un délit professionnel, elle ne peut invoquer son secret professionnel pour se soustraire à l'enquête <sup>(46)</sup>.

La Cour de cassation a déjà décidé à plusieurs reprises que le secret professionnel, prévu à l'article 458 du Code pénal, ne peut être écarté de son but <sup>(47)</sup>. Le secret professionnel vise la protection du client du professionnel qui a une obligation au secret professionnel <sup>(48)</sup> et n'a absolument pas comme but de protéger ce professionnel même contre des poursuites.

C'est le juge qui décide si un dépositaire d'un secret professionnel écarte ou non ce secret de son but <sup>(49)</sup>. Une partie poursuivie qui, dans le cadre d'une procédure de *discovery* par exemple, fait généralement et systématiquement appel à son secret professionnel, pourrait susciter l'impression qu'elle essaie de se soustraire à des poursuites et qu'elle écarte donc le secret professionnel de son but.

<sup>(43)</sup> K. GEENS et F. JENNE, *loc.cit.*, p. 209.

<sup>(44)</sup> IRE, *Vademecum*, t. I, 2005, p. 346.

<sup>(45)</sup> Cass., 5 februari 1985, *Arr. Cass.* 1984-1985, p. 749, *Pas.* 1985, I, p. 670.

<sup>(46)</sup> L. HUYBRECHTS, « Gebruik en misbruik van het beroepsgeheim, inzonderheid door revisoren, accountants en advocaten », *R.D.C.* 1995, p. 664-678, en particulier p. 668, point D.2.

<sup>(47)</sup> *Cf.* notamment Cass. 23 juin 1958, *Pas.*, 1958, I, p. 1180 ; Cass. 23 septembre 1986, *Arr. Cass.* 1986-1987, p. 96 ; Cass. 20 mars 1989, *Arr. Cass.* 1988-1989, p. 835 ; Cass. 29 octobre 1991, *Arr. Cass.* 1991-1992, p. 197.

<sup>(48)</sup> *Cf.* notamment Cass., 9 februari 1988, *Arr. Cass.* 1987-1988, p. 720.

<sup>(49)</sup> L. HUYBRECHTS, *loc.cit.*, en particulier p. 667, point C.

### 3.4. DUREE DU SECRET

**47.** Le secret professionnel n'est pas limité dans le temps. Il subsiste même après la fin des relations professionnelles communes ou lorsque le réviseur d'entreprises a terminé sa mission <sup>(50)</sup>.

---

<sup>(50)</sup> M. FRANCHIMONT, *loc.cit.*, p. 35.

## CHAPITRE 4 PERSONNES TENUES AU SECRET PROFESSIONNEL

### 4.1. ARTICLE 79 DE LA LOI DU 22 JUILLET 1953

**48.** Conformément à l'article 79 de la loi coordonnée de 1953, l'article 458 du Code pénal est applicable aux :

- réviseurs d'entreprises (inscrits au registre public de l'Institut) ;
- stagiaires ;
- autres personnes dont les réviseurs d'entreprises répondent.

Il est recommandé d'inclure une disposition rappelant expressément cette obligation dans le contrat d'emploi / ou de service qui lie le réviseur d'entreprises et les membres de son personnel / ou les personnes morales et les sous-traitants <sup>(51)</sup>.

### 4.2. ARTICLE 458 DU CODE PENAL

**49.** A l'instar de M. FRANCHIMONT <sup>(52)</sup> il est, à titre indicatif, intéressant de signaler les autres professions tenues au secret professionnel de l'article 458 du Code pénal.

#### 4.2.1. Professions visées expressément

**50.** Il s'agit notamment des professions expressément visées :

- soit par l'article 458 du Code pénal :
  - les médecins ;
  - les chirurgiens ;
  - les officiers de santé ;
  - les pharmaciens ; et
  - les sages-femmes ;
- soit par des dispositions légales et réglementaires :
  - les experts-comptables externes, les conseils fiscaux externes, les comptables agréés et les comptables-fiscalistes agréés, les stagiaires et les personnes dont ils répondent (art. 58, al. 4 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales) ;
  - l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, ses organes, les membres de ses organes et les membres de son personnel (art. 35, § 1<sup>er</sup> de la loi coordonnée de 1953).
  - les employés ou agents du Mont de Piété (art. 459 C. pén.) ;
  - les personnes qui sont ou ont été employées dans une fabrique (art. 309 C. pén.) ;
  - les membres du personnel d'un opérateur postal (art. 460 C. pén.) ;
  - les employés de l'administration fiscale (art. 337 C.I.R.) ;

<sup>(51)</sup> IRE, *Vademecum*, t. I, 2005, p. 333-334.

<sup>(52)</sup> M. FRANCHIMONT, *loc.cit.*, p. 13-14.

- les membres de la Commission bancaire, financière et des assurances (art. 74 de la loi du 2 août 2002 relative à la surveillance du secteur financier et aux services financiers) ;

#### 4.2.2. Autres professions

**51.** Pour d'autres professions, l'obligation résulte de l'expression de l'article 458 du Code pénal : « (...) *toutes autres personnes dépositaires par état ou par profession, des secrets qu'on leur confie, (...)* ».

La Cour de cassation applique cette disposition aux personnes investies d'une mission de confiance qui sont constituées par la loi, la tradition ou les mœurs, dépositaires nécessaires des secrets qu'on leur confie.

Le critère est triple :

- le concours du professionnel doit être nécessaire ;
- la confiance doit être nécessaire à l'exercice de la profession ;
- la profession doit être liée à l'intérêt général (finalité morale).

Ainsi :

- les avocats ;
- les notaires ;
- les ministres du culte ;
- les magistrats,
- les greffiers ;
- les officiers de police judiciaire qui peuvent taire l'identité de leur indicateur ;
- la police ;
- les conducteurs d'ambulance du service 100 ;
- les collaborateurs des personnes qui, conformément à la loi ou l'usage, sont considérées comme des confidentes nécessaires<sup>(53)</sup>.

**52.** Par contre, la Cour de cassation a exclu l'application de l'article 458 du Code pénal pour :

- les agents de change (actuellement sociétés de bourse)<sup>(54)</sup> ;
- les experts fiscaux (actuellement les conseils fiscaux internes) et les experts-comptables (actuellement les experts-comptables internes)<sup>(55)</sup> non visés par l'article 58 de la loi du 22 avril 1999 (cf. n° 50) ;
- les banquiers<sup>(56)</sup>.

Ces professions sont uniquement tenues à l'obligation de discrétion.

<sup>(53)</sup> P. BERNARD, *loc.cit.*, p. 85 y ajoute que, d'une part, ces confidentes nécessaires ne doivent communiquer à leurs collaborateurs subordonnés que les faits secrets dont ils ont eu connaissance, dans la mesure où la collaboration de ces collaborateurs est vraiment indispensable. D'autre part, ces collaborateurs, à qui ces secrets ont communiqués en vertu de leur état, sont liés par le secret professionnel.

<sup>(54)</sup> Cass., 26 septembre 1966, *Rév. dr. pén.* 1966-1967, p. 301.

<sup>(55)</sup> Cass., 16 mai 1977, *Pas.* 1977, I, p. 947.

<sup>(56)</sup> Cass., 25 octobre 1978, *J.T.* 1979, p. 371 ; K. VAN DER MAAT, "Geen bankgeheim, wel een discretieplicht in het Belgisch fiscaal recht", *R.W.* 2008-2009, n° 11, p. 434.

## CHAPITRE 5

### SANCTIONS DE LA VIOLATION DU SECRET PROFESSIONNEL PAR LE REVISEUR D'ENTREPRISES

#### 5.1. RESPONSABILITE PENALE

**53.** Le fait de mentionner la responsabilité pénale <sup>(57)</sup> en premier est une conséquence du préambule de l'article 79 de la loi coordonnée de 1953 qui rend l'article 458 du Code pénal applicable aux réviseurs d'entreprises, aux stagiaires et aux personnes dont ils répondent.

L'article 458 du Code pénal *in fine* prévoit que la violation du secret professionnel est punie d'un emprisonnement de huit jours à six mois et d'une amende de cent euros à cinq cent euros <sup>(58)</sup>.

L'article 100 du Code pénal prévoit :

*« A défaut de dispositions contraires dans les lois et règlements particuliers, les dispositions du premier livre du présent code seront appliquées aux infractions prévues par ces lois et règlements, à l'exception du chapitre VII, et de l'article 85. ».*

Dès lors c'est le premier livre du Code pénal intitulé « Des infractions et de la répression en général », où tous les principes généraux sont contenus, qui est applicable en matière de secret professionnel pour les réviseurs d'entreprises.

Des exceptions à cette applicabilité du premier livre du Code pénal sont constituées par le chapitre VII « De la participation de plusieurs personnes au même crime ou délit » (coauteurs et complices) et l'article 85 du Code pénal qui traite des circonstances atténuantes en matière correctionnelle <sup>(59)</sup>.

Sur le plan procédural, tous les documents, attestations, pièces, certificats, etc. violant le secret professionnel ou obtenus en violation du secret professionnel, doivent être rejetés et écartés des débats. En matière pénale spécialement, cette violation vicie les poursuites qui doivent être tenues pour nulles comme conséquence d'un acte contraire à l'ordre public.

<sup>(57)</sup> M. FRANCHIMONT, *loc.cit.*, p. 37-38. Pour une analyse de la responsabilité pénale, cf. L. DUPONT et S. VAN DYCK, « Quelques perspectives quant à la responsabilité pénale du réviseur d'entreprises » in *La responsabilité civile, pénale et disciplinaire du réviseur d'entreprises*, Etudes IRE, 2003, p. 29-93, particulièrement p. 51, n° 38.

<sup>(58)</sup> Conformément à la loi du 26 juin 2000 relative à l'introduction de l'euro, *M.B.*, 29 juillet 2000, les montants des amendes dans le Code pénal doivent à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2002 être lus comme des montants en euros. Conformément à la loi du 5 mars 1952 relative aux décimes additionnels sur les amendes pénales, *M.B.*, 3 avril 1952, les montants fixés dans la loi sont multipliés d'un coefficient de sorte que l'amende soit adaptée à l'inflation sans devoir modifier la loi à chaque fois. En 2003, les décimes additionnels ont été augmentés de 40 à 45 et dès lors le coefficient de multiplication applicable pour les amendes exprimées en euros a dès lors été augmenté de 5 à 5,5.

<sup>(59)</sup> Avant la modification par la loi du 21 février 1985 portant réforme du revisorat d'entreprises, l'article 27, dernier alinéa de la loi du 22 juillet 1953 était libellé comme suit : « *Le chapitre VII du livre 1<sup>er</sup> du Code pénal ainsi que l'article 85 du même Code sont applicables à ces infractions.* ».

J.-P. MAES et K. VANHULLE affirment que des infractions qui, en dépit du secret, sont divulguées au ministère public ne peuvent pas donner lieu à des poursuites judiciaires <sup>(60)</sup>.

## 5.2. RESPONSABILITE CIVILE

**54.** Ensuite, il faut aussi rappeler que toute indiscretion fautive peut engager la responsabilité civile (résolution éventuelle du contrat et / ou dommages et intérêts) <sup>(61)</sup>.

## 5.3. RESPONSABILITE DISCIPLINAIRE

**55.** Enfin, une indiscretion fautive peut engager la responsabilité disciplinaire (conformément à l'art. 73 de la loi coordonnée de 1953, les sanctions disciplinaires qui peuvent être infligées sont l'avertissement, la réprimande, l'interdiction d'accepter ou de continuer certaines missions, la suspension, la radiation) <sup>(62)</sup>.

## 5.4. RESPONSABILITE DES COLLABORATEURS DECOULANT DU DROIT DU TRAVAIL

**56.** A l'instar de ce qui a été mentionné au numéro 48 concernant l'applicabilité de l'article 458 du Codé pénal aux stagiaires et aux collaborateurs, dans un contrat de travail, la violation du secret professionnel constitue une faute grave qui peut justifier le renvoi pour motif grave <sup>(63)</sup>.

28

GENERALITES

<sup>(60)</sup> J.-P. MAES et K. VAN HULLE, *De hervorming van het bedrijfsrevisoraat en de organisatie van het accountantsberoep*, Anvers, Kluwer, 1985, p. 42.

<sup>(61)</sup> Pour une analyse de la responsabilité civile, cf. C. BALESTRA et N. THIRION, « La responsabilité civile du commissaire » in *La responsabilité civile, pénale et disciplinaire du réviseur d'entreprises*, Etudes IRE, 2003, p. 1-28.

<sup>(62)</sup> Pour une analyse de la responsabilité disciplinaire, cf. B. TILLEMANN, « Le réviseur d'entreprises et le droit disciplinaire » in *La responsabilité civile, pénale et disciplinaire du réviseur d'entreprises*, Etudes IRE, 2003, p. 95-186 et B. TILLEMANN, *Het vernieuwd tuchtrechtelijk statuut van de bedrijfsrevisor, overzicht van de rechtspraak en adviespraktijk*, Bruges, la Charte, 2008, 176 p.

<sup>(63)</sup> Conformément à l'article 35, alinéa 2 de la loi du 3 juillet 1978 relative aux contrats de travail, est considérée comme constituant un motif grave, toute faute grave qui rend immédiatement et définitivement impossible toute collaboration professionnelle entre l'employeur et le travailleur.



# **PARTIE 2**

## **EXCEPTIONS AU SECRET PROFESSIONNEL**

**E. VANDERSTAPPEN**  
Responsable juridique IRE



## CHAPITRE 1<sup>er</sup> OBLIGATION LEGALE DE PARLER

### 1.1. GENERALITES

57. De la lecture combinée de l'article 79 de la loi coordonnée du 22 juillet 1953 et de l'article 458 du Code pénal, il résulte que le réviseur d'entreprises doit s'exprimer dans certains cas parce qu'il y est obligé par la loi. Dans ces cas, il ne peut pas être sanctionné pénalement pour non-respect de son obligation au secret professionnel <sup>(1)</sup>.

Pareilles dispositions légales interviennent dans les cas où il y a lieu de protéger un intérêt social considéré comme supérieur à celui du secret professionnel. Elles visent donc certains faits particuliers et propres à une profession déterminée <sup>(2)</sup>.

Cela s'applique à tous les cas où le réviseur d'entreprises est tenu de faire rapport. Il veillera, bien entendu, à ce que le contenu de son rapport soit conforme aux dispositions légales mais il ne violera manifestement pas son obligation au secret lorsqu'il fait rapport en se conformant au prescrit légal. Bien au contraire, son obligation légale consiste précisément à faire rapport de la manière la plus exhaustive <sup>(3)</sup>.

Ainsi, il résulte de l'article 144 du Code des sociétés que, dans le cadre de son rapport à l'assemblée générale, le réviseur d'entreprises doit signaler les infractions à la législation comptable, au Code des sociétés et aux statuts. Le réviseur d'entreprises doit également mentionner un certain nombre de données dans son rapport établi en application des articles 219, 395 et 444 du Code des sociétés ainsi que des dispositions analogues pour les quasi-apports. Dans ces hypothèses, le réviseur d'entreprises doit se tenir aux informations qui sont requises par la loi. Mentionner des renseignements complémentaires qui n'ont pas trait avec le rapport spécifique exigé par la loi devrait être considéré comme une infraction à l'obligation au secret professionnel. En outre, le Code des sociétés prévoit que le réviseur d'entreprises est appelé à s'exprimer par la voie d'un rapport dans un certain nombre d'autres situations (transformation, acompte sur dividendes, etc.) <sup>(4)</sup>.

Toutes informations ou renseignements – autres que ceux dont la loi requiert du réviseur d'entreprises pour une mission spécifique la publication, la mention dans son rapport et la justification – dont le réviseur d'entreprises a eu connaissance dans l'exercice de sa mission légale sont couverts par le secret professionnel <sup>(5)</sup>.

Dans l'hypothèse où un réviseur d'entreprises est interrogé à propos d'un rapport rendu obligatoire par la loi – en dehors des demandes d'information émanant de l'assemblée générale des actionnaires (cf. nr. 34) –, il fait mieux de se limiter dans sa défense au renvoi au contenu de ce rapport. En faisant des commentaires

<sup>(1)</sup> IRE, *Rapp. annuel*, 1991, p. 36 ; IRE, *Vademecum*, t. I, 2005, p. 385.

<sup>(2)</sup> P. BERNARD, « Le secret professionnel : la vision du magistrat », in *Le réviseur d'entreprises et le droit pénal*, Bruxelles, C.B.N.C.R., 1991/1, p. 81.

<sup>(3)</sup> J. LIEVENS, « Le secret professionnel et le devoir de discrétion du réviseur d'entreprises, de l'expert-comptable et du conseil fiscal » in *Le réviseur d'entreprises et le droit pénal*, Bruxelles, C.B.N.C.R., 1991/1, p. 90-91.

<sup>(4)</sup> IRE, *Rapp. annuel*, 1991, p. 35 ; IRE, *Vademecum*, t. I, 2005, p. 385.

<sup>(5)</sup> M. FRANCHIMONT, « Le secret professionnel du réviseur d'entreprises », in *Le secret professionnel du réviseur d'entreprises*, Bruxelles, C.B.N.C.R., 1986/2, p. 17.

et des déclarations complémentaires l'on pourrait en déduire qu'il ne s'est pas convenablement acquitté de sa mission <sup>(6)</sup>.

## 1.2. APPLICATION DU PRINCIPE PENAL GENERAL DE LA CAUSE D'EXCUSE

**58.** Cette exception constitue en fait une application du principe général énoncé par l'article 70 du Code pénal aux termes duquel il n'y a pas d'infraction lorsque le fait était ordonné par la loi <sup>(7)</sup>.

## 1.3. EXCEPTIONS AU SECRET PROFESSIONNEL

### 1.3.1. Généralités

**59.** Le Code des sociétés prévoit les exceptions suivantes au secret professionnel en vue d'atteindre un bon équilibre entre les intérêts de l'entreprise et ceux de la société.

### 1.3.2. Communication au président du tribunal de commerce

**60.** Conformément à l'article 138, alinéa 4 du Code des sociétés, le commissaire peut communiquer ses constatations au président du tribunal de commerce, au cas où la continuité de l'entreprise contrôlée est compromise et que l'on n'y remédie pas avec des mesures adéquates.

### 1.3.3. Mention dans le rapport de révision d'opérations conclues ou de décisions prises en violation des statuts ou des dispositions du Code des sociétés

**61.** Le commissaire doit mentionner dans le rapport de révision les opérations conclues ou les décisions prises en violation des statuts ou des dispositions du Code des sociétés (art. 144, 8° C. Soc.).

Cette mention peut être omise lorsque la révélation de l'infraction est susceptible de causer à la société un préjudice injustifié, notamment parce que l'organe de gestion a pris des mesures appropriées pour corriger la situation d'illégalité ainsi créée (cf. nos 32-33).

### 1.3.4. Demande d'information émanant de l'assemblée générale des actionnaires

**62.** L'article 540 du Code des sociétés prévoit que les commissaires répondent aux questions qui leur sont posées par les actionnaires au sujet de leur rapport (cf. n° 34).

<sup>(6)</sup> J. LIEVENS, *loc. cit.*, p. 92 ; cf. également K. AERTS, *Taken en aansprakelijkheden van commissarissen en bedrijfsrevisoren*, Gand, De Boeck-Larcier, 2002, p. 146, n° 131.

<sup>(7)</sup> M. FRANCHIMONT, *loc. cit.*, p. 30.

### 1.3.5. Information au conseil d'entreprise

63. Dans chaque société où un commissaire est nommé, si celui-ci estime ne pas pouvoir délivrer la certification ou s'il constate des lacunes dans les informations économiques et financières transmises au conseil d'entreprise, il doit en informer l'organe de gestion <sup>(8)</sup> (cf. n° 34).

## 1.4. QUELQUES REGLEMENTATIONS SPECIFIQUES

### 1.4.1. Généralités

64. Certaines législations particulières, *in casu* en matière financière et d'assurance, imposent aux réviseurs d'entreprises de collaborer avec des autorités judiciaires ou administratives et ce, en les informant d'infractions ou de violations de la loi dont ils auraient connaissance dans l'exercice de leurs fonctions <sup>(9)</sup>.

### 1.4.2. Loi du 22 mars 1993 relative au statut et au contrôle des établissements de crédit

65. Conformément à l'article 55, 4° de la loi du 22 mars 1993, les réviseurs agréés d'un établissement de crédit ont l'obligation de mentionner à la Commission bancaire, financière et des assurances (CBFA) des décisions, des faits ou des évolutions qui a) influencent ou peuvent influencer de façon significative la situation de l'établissement de crédit sous l'angle financier ou sous l'angle de son organisation administrative et comptable ou son contrôle interne, b) peuvent constituer des violations du Code des sociétés, des statuts, de la présente loi et des arrêtés et règlements pris pour son exécution et c) sont de nature à entraîner le refus ou des réserves en matière de certification des comptes.

### 1.4.3. Loi du 9 juillet 1975 relative au contrôle des entreprises d'assurance

66. L'article 40 de la loi du 9 juillet 1975 contient une obligation similaire <sup>(10)</sup> pour le réviseur d'entreprises agréé à l'article 55, 4° de la loi du 22 mars 1993 à l'égard de la Commission bancaire, financière et des assurances (CBFA).

### 1.4.4. Loi du 6 avril 1995 relative au statut et au contrôle des entreprises d'investissement

67. L'article 101, 4° de la loi du 6 avril 1995 autorise les réviseurs agréés par la Commission bancaire, financière et des assurances (CBFA) qui exercent leur fonction dans les entreprises d'investissement de droit belge, à déroger au secret professionnel et ce, afin de dénoncer à la CBFA les infractions aux lois régissant leur mission.

<sup>(8)</sup> R. PRIoux, « Les exceptions au secret professionnel du réviseur d'entreprises » in *La révision des comptes annuels et des comptes consolidés – De revisorale controle van de statutaire en geconsolideerde jaarrekeningen*, Bruxelles, Bruylant, 2000, p. 69. Selon cet auteur, un réviseur d'entreprises ne peut préciser au conseil d'entreprise que les informations déjà certifiées par lui.

<sup>(9)</sup> IRE, *Vademecum*, t. I, 2005, p. 336.

<sup>(10)</sup> J. LIEVENS, *loc.cit.*, p. 94.

#### 1.4.5. Loi du 11 janvier 1993 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme

68. Lorsque le commissaire constate des faits qu'il sait ou soupçonne être liés au blanchiment de capitaux ou du financement du terrorisme, il est tenu, conformément à l'article 14bis, § 1<sup>er</sup> de la loi du 11 janvier 1993, d'en informer immédiatement la Cellule de traitement des informations financières (CTIF). Il ne peut en aucun cas le porter à la connaissance de l'entreprise lui-même (art. 19 de la loi du 11 janvier 1993) <sup>(11)</sup>.

69. Lorsque le réviseur d'entreprise soupçonne qu'un fait ou une opération est susceptible d'être lié au blanchiment de capitaux provenant de la fraude fiscale grave et organisée qui met en œuvre des mécanismes complexes ou qui use de procédés à dimension internationale, il en informe la CTIF, y compris qu'il détecte au moins un des indicateurs de l'article 2 de l'arrête royal du 3 juin 2007 portant exécution de l'article 14quinquies de la loi du 11 janvier 1993 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme (art. 14quinquies de la loi du 11 janvier 1993).

#### 1.5. EXCEPTIONS DU DROIT FISCAL

70. L'administration fiscale dispose de compétences étendues pour examiner la situation fiscale d'un contribuable. Ainsi, l'article 316 du Code des impôts sur les revenus 1992 prévoit : « *Sans préjudice du droit de l'administration de demander des renseignements verbaux, toute personne passible de l'impôt des personnes physiques, de l'impôt des sociétés, de l'impôt des personnes morales et de l'impôt des non-résidents a l'obligation, lorsqu'elle en est requise par l'administration, de lui fournir, par écrit, dans le mois de la date d'envoi de la demande, ce délai pouvant être prolongé pour de justes motifs, tous renseignements qui lui sont réclamés aux fins de vérifier sa situation fiscale.* ».

71. Le législateur fiscal a été cependant bien conscient des difficultés spécifiques que pose l'accès de l'administration fiscale aux documents de diverses professions libérales tenues au secret professionnel. L'article 334 du Code des impôts sur les revenus 1992 prévoit en effet : « *Lorsque la personne requise en vertu des articles 315, alinéas 1<sup>er</sup> et 2, 315bis, alinéas 1<sup>er</sup> à 3, 316 et 322 à 324, se prévaut du secret professionnel, l'administration sollicite l'intervention de l'autorité disciplinaire territorialement compétente à l'effet d'apprécier si et éventuellement dans quelle mesure la demande de renseignements ou de production de livres et documents se concilie avec le respect du secret professionnel.* ».

Si l'administration fiscale désire demander des renseignements ou la production de documents à un réviseur d'entreprises, elle peut saisir l'autorité disciplinaire

<sup>(11)</sup> K. GEENS et F. JENNE, «Het beroepsgeheim van de bedrijfsrevisor, soms te delen met de notaris?», in *50 jaar revisoraat – 50 ans de revisoraat*, Bruges, la Chartre, 2003, p. 198-199.

territorialement compétente des réviseurs d'entreprises (le Conseil<sup>(12)</sup> de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises) qui appréciera si, et éventuellement dans quelle mesure, la demande de ces renseignements se concilie avec le secret professionnel du réviseur d'entreprises.

En cas d'une telle demande il est recommandé que le Conseil de l'Institut examine, avant de donner une réponse, si l'administration fiscale a usé de toutes les possibilités qui lui sont ouvertes pour obtenir les renseignements recherchés<sup>(13)</sup>.

<sup>(12)</sup> IRE, *Rapp. annuel*, 1980, p. 44. Après la coordination le 30 avril 2007 de la loi du 22 juillet 1953, on peut se demander si désormais la Chambre de renvoi et de mise en état ne doit pas être considérée comme étant l'autorité disciplinaire territorialement compétente des réviseurs d'entreprises.

<sup>(13)</sup> M. FRANCHIMONT, *loc.cit.*, p. 34.





## CHAPITRE 2

### EXCEPTIONS LIEES A UNE PROCEDURE JUDICIAIRE

#### 2.1. INTRODUCTION

**72.** A l'occasion de l'exercice de sa profession, un réviseur d'entreprises peut être amené à découvrir des violations de la loi ou de la réglementation susceptibles d'entraîner des sanctions civiles ou pénales.

#### 2.2. TMOIGNAGE EN JUSTICE OU DEVANT UNE COMMISSION D'ENQUETE PARLEMENTAIRE

**73.** C'est un principe général de droit qu'aussi bien en matière civile que pénale, tout le monde peut être appelé à rendre témoignage en justice. Ce principe est repris en termes généraux dans le Code judiciaire et dans le Code d'instruction criminelle <sup>(14)</sup>.

Les personnes visées à l'article 458 du Code pénal ne sont dispensées de comparaître en justice, même si elles estiment qu'elles devront se retrancher derrière le secret professionnel. Appelées à témoigner en justice, elles doivent répondre à la citation, comparaître devant le juge et prêter serment <sup>(15)</sup>.

**74.** Selon la jurisprudence le témoignage en justice dont il est question dans l'article 458 du Code pénal est une déclaration faite en matière judiciaire à une instance qui a le droit de recueillir des témoignages <sup>(16)</sup>.

Le législateur envisage ici le cas où la justice, qui a déjà connaissance ou qui est saisie d'un fait qu'elle doit instruire, fait appel au témoignage du dépositaire du secret, que ce soit dans une instance pénale ou civile, devant les juridictions administratives ou disciplinaires, le juge d'instruction ou le procureur du Roi. Il suffit que le confident soit appelé et qu'il compareisse comme témoin devant une autorité instituée par la loi pour l'administration de la justice ou qu'il soit invité par cette autorité à lui faire une déclaration verbale ou écrite, et qu'il révèle le secret sur l'interpellation de cette autorité <sup>(17)</sup>.

La portée de cette exception varie selon que le témoignage est sollicité devant les juridictions pénales ou civiles <sup>(18)</sup>.

<sup>(14)</sup> P. LAMBERT, *Secret professionnel*, Bruxelles, Bruylant, 2005, p. 61, n° 81.

<sup>(15)</sup> P. BERNARD, *loc.cit.*, p. 79.

<sup>(16)</sup> M. FRANCHIMONT, *loc.cit.*, p. 25.

<sup>(17)</sup> P. BERNARD, *loc.cit.*, p. 78.

<sup>(18)</sup> R. PRIoux, *loc.cit.*, p. 56.

## 2.2.1. Notion de « témoignage en justice »

### A. En matière civile

#### a. Audition de témoins

**75.** En matière civile, l'audition de témoins est régie par les articles 915 à 961 du Code judiciaire.

L'article 926 du Code judiciaire oblige le témoin convoqué à comparaître mais en vertu des articles 928 et 929 ce témoin pourra invoquer le secret professionnel comme motif légitime pour refuser de prêter serment ou de déposer. Il appartiendra au juge d'en apprécier le bien fondé <sup>(19)</sup>.

#### b. Production de documents

**76.** La procédure de production de documents, régie par les articles 877 à 882 du Code judiciaire, permet au juge d'ordonner le dépôt au dossier d'un document contenant la preuve d'un fait pertinent, lorsqu'il existe des présomptions graves, précises et concordantes de sa détention par une partie ou un tiers <sup>(20)</sup>.

Sur la base de l'article 877 du Code judiciaire, le juge pourrait demander à un réviseur d'entreprises le dépôt de documents qui, selon le réviseur d'entreprises, sont couverts par le secret professionnel.

M. FRANCHIMONT précise qu'un juge ne pourrait ordonner la production de notes précises par le réviseur d'entreprises à l'occasion d'une de ses missions <sup>(21)</sup>.

Etant donné qu'il ne s'agit pas à proprement parler d'un témoignage en justice, le réviseur d'entreprises ne peut pas transmettre les documents qui sont couverts par le secret professionnel <sup>(22)</sup>.

Cette argumentation semble devoir être lue à la lumière d'une décision de la Cour de cassation selon laquelle « *le juge est tenu d'examiner à la lumière des éléments spécifiques de la cause si le refus du médecin invoquant le secret professionnel de joindre, conformément à l'article 877 du Code judiciaire, les pièces qu'il détient – en l'espèce un dossier médical – au dossier de la procédure au greffe d'une juridiction ne détourne pas le secret professionnel de la nécessité sociale justifiant celui-ci.* » <sup>(23)</sup>. Ce principe peut également être appliqué à d'autres personnes visées par l'article 458 du Code pénal, en ce compris le réviseur d'entreprises <sup>(24)</sup>.

<sup>(19)</sup> M. FRANCHIMONT, *loc.cit.*, p. 26.

<sup>(20)</sup> *Ibid.*

<sup>(21)</sup> M. FRANCHIMONT, *loc.cit.*, p. 26.

<sup>(22)</sup> IRE, *Rapp. annuel*, 2007, p. 86-87.

<sup>(23)</sup> Cass., 29 octobre 1991, *Arr. Cass.*, 1991-92, n° 117; voyez également dans ce sens Cass., 19 décembre 1994, *R.W.* 1995-96, p. 1207, note S. VAN OVERBEKE.

<sup>(24)</sup> R. PRIoux, *loc.cit.*, p. 59-60.

## B. En matière pénale

a. Assignation par le tribunal répressif, le juge d'instruction ou le procureur du Roi

**77.** Le tribunal répressif, le juge d'instruction ou le procureur du Roi, en cas de flagrant délit, ou encore une personne déléguée par le juge d'instruction, peuvent citer un réviseur d'entreprises à témoigner en matière de faits dont il a eu connaissance à l'occasion de l'exercice de sa mission et qui peuvent même avoir une nature confidentielle.

La faculté d'invoquer le secret professionnel ne dispense pas le réviseur d'entreprises de comparaître devant le magistrat qui l'a convoqué, ni de prêter serment (art. 80, 157, 188 et 355 C.I.C.)<sup>(25)</sup>.

Le réviseur d'entreprises n'est délié de son secret professionnel que dans la mesure où il est interrogé sous prestation de serment. Sous réserve des exceptions prévues à cet effet par des législations spécifiques (*cf.* nos 59 à 71) il ne peut communiquer des informations confidentielles qui ne présentent aucun lien avec les faits sur lesquels il est appelé à témoigner. Il ne peut pas non plus dénoncer spontanément les infractions qu'il aurait constatées<sup>(26)</sup>. Il est toutefois admis que le réviseur d'entreprises qui est interrogé sur un fait précis, parle spontanément sans attendre de nouvelles questions. De même il peut communiquer des pièces confidentielles, même si celles-ci ne lui ont pas été explicitement demandées<sup>(27)</sup>.

b. Réviseur d'entreprises interrogé dans le cadre d'une information ou d'une simple enquête officieuse

**78.** Pour une telle information il n'existe pas de base légale expresse dans le Code d'instruction criminelle. Le fait qu'une personne soit interrogée sans prêter serment est toutefois pratique courante. Aucune formalité n'est prévue pour l'interrogatoire sinon qu'il est consigné dans un procès-verbal. Etant donné que cet interrogatoire ne peut être assimilé au témoignage en justice, le réviseur d'entreprises devra invoquer son secret professionnel<sup>(28)</sup>.

### 2.2.2. Réviseur d'entreprises décide s'il doit ou non parler

**79.** Le réviseur d'entreprises ne viole pas son secret professionnel lorsqu'il est cité comme témoin sur le plan civil et pénal devant le tribunal et accepte de parler. Il convient d'attirer l'attention ici sur le fait que le réviseur d'entreprises n'est pas obligé de s'exprimer dans ce cas : il a le choix<sup>(29)</sup>, mais s'il parle, il n'est pas sanctionnable au regard de la loi pénale. Il est rappelé que si le réviseur d'entreprises choisit de parler, il doit porter à la connaissance tous les éléments dont il dispose. Le choix n'est jamais partiel<sup>(30)</sup>.

**80.** Il est argumenté que le réviseur d'entreprises ne dispose pas d'une liberté absolue dans l'exercice du droit de parler ou de se taire<sup>(31)</sup>. Le secret professionnel

<sup>(25)</sup> M. FRANCHIMONT, *loc.cit.*, p. 26.

<sup>(26)</sup> R. PRIoux, *loc.cit.*, p. 57.

<sup>(27)</sup> L. HUYBRECHTS, « Gebruik en misbruik van het beroepsgeheim, inzonderheid door revisoren, accountants en advocaten », *R.D.C.* 1995, p. 666-667; Cass., 15 mai 1985, *Arr. Cass.*, 1984-85, n° 551.

<sup>(28)</sup> M. FRANCHIMONT, *l.c.*, p. 26-27.

<sup>(29)</sup> R. PRIoux, *loc.cit.*, p. 58 et les références à la doctrine et à la jurisprudence y citées.

<sup>(30)</sup> IRE, *Vademecum*, t. I, 2005, p. 337.

<sup>(31)</sup> R. PRIoux, *loc.cit.*, p. 58.

tend en effet à protéger les droits de son client ou de la collectivité dans le cadre de laquelle son secret professionnel spécifique a été instauré<sup>(32)</sup>. Le réviseur d'entreprises décide en conscience mais doit dès lors tenir compte, dans son appréciation, de l'intérêt que peut avoir son client ou la collectivité à la divulgation de certains faits.

### 2.2.3. Contrôle par le juge concernant le silence du réviseur d'entreprises

81. Grâce au témoignage en justice le tribunal est informé des circonstances dans lesquelles le secret est venu à la connaissance d'une personne. Ceci permet au tribunal de vérifier si, sur la base de cette déclaration et des autres données de l'affaire dont il a connaissance, les témoins répondent aux conditions requises pour invoquer le secret professionnel et si le refus du témoin n'est pas un abus du secret professionnel<sup>(33)</sup> ou ne détourne pas le secret de son but<sup>(34)</sup> et peut éventuellement être sanctionné par application de la théorie de l'abus de droit<sup>(35)</sup>.

82. Même si le réviseur d'entreprises décide qu'il y a lieu de parler, le juge peut encore estimer que les informations divulguées sont venues à sa connaissance sous le sceau du secret et qu'il ne peut en conséquence tenir compte du témoignage apporté<sup>(36)</sup>.

### 2.2.4. Droit de témoigner

83. Le réviseur d'entreprises tenu au secret professionnel qui témoigne en justice n'appartient pas aux personnes qui, en vertu des articles 156 ou 322 du Code d'instruction criminelle, peuvent être récusées. Pareil témoignage doit être considéré comme un témoignage régulier et valable. Une sanction disciplinaire qui serait prononcée contre le réviseur d'entreprises qui fournit des renseignements confidentiels en qualité de témoin en justice, serait dès lors illégale<sup>(37)</sup>.

## 2.3. TEMOIGNAGE DEVANT UNE COMMISSION D'ENQUETE PARLEMENTAIRE

84. Le témoignage devant une commission d'enquête parlementaire soit assimilé par l'article 458 du Code pénal à un témoignage en justice.

## 2.4. DROITS DE LA DEFENSE

### 2.4.1. Réviseur d'entreprises en tant que défendeur

85. Il se peut que le réviseur d'entreprises détenteur du secret professionnel soit appelé à se défendre en justice concernant des faits couverts par le secret professionnel.

<sup>(32)</sup> L. HUYBRECHTS, *loc.cit.*, p. 666.

<sup>(33)</sup> P. BERNARD, *loc.cit.*, p. 81-82; M. FRANCHIMONT, *loc.cit.*, p. 28.

<sup>(34)</sup> L. HUYBRECHTS, *loc.cit.*, p. 667.

<sup>(35)</sup> R. PRIoux, *loc.cit.*, p. 58.

<sup>(36)</sup> *Ibid.*, p. 58-59.

<sup>(37)</sup> P. BERNARD, *loc.cit.*, p. 82-83.

**86.** Lorsque le réviseur d'entreprises est appelé à être entendu comme prévenu ou lorsqu'il fait l'objet d'une action en responsabilité civile, on considère généralement qu'il peut, sans violer le secret professionnel, invoquer tous les éléments qu'il juge utile à sa défense, même si son client lui demande de garder le secret professionnel<sup>(38)</sup>. Le principe général des droits de la défense prime ici sur le secret professionnel<sup>(39)</sup>.

Le réviseur d'entreprises décide dès lors de parler ou de se taire. Toutefois, lorsqu'il décide de se taire, il ne peut invoquer le secret professionnel dans le seul but de se soustraire aux poursuites intentées contre lui<sup>(40)</sup>.

#### 2.4.2. Réviseur d'entreprises en tant que demandeur (de paiement d'honoraires)

**87.** Certaines doctrines<sup>(41)</sup> admettent que le réviseur d'entreprises, contraint de réclamer en justice le paiement de ses honoraires, peut faire état des éléments nécessaires, dont il a eu connaissance à l'occasion de sa mission, pour établir le bien fondé de son action. A défaut, son action en paiement d'honoraires, pour légitime qu'elle soit, serait le plus souvent inefficace

Le réviseur d'entreprises devra cependant être prudent et s'en tenir aux révélations strictement nécessaires à la défense de ses droits<sup>(42)</sup>.

#### 2.5. PERQUISITION ET NATURE DES DOCUMENTS SUSCEPTIBLES D'ÊTRE SAISIS

**88.** En vertu des articles 87 à 89 et 35 à 39bis du Code d'instruction criminelle, le juge d'instruction peut ordonner des perquisitions et des saisies, aussi bien au domicile du prévenu qu'en tous les autres lieux, c'est-à-dire les lieux où il suppose que des pièces relatives au fait ont été déposées et donc également chez les avocats, les notaires et les réviseurs d'entreprises.

**89.** Les produits et les instruments d'une infraction (arme du crime, pièce constitutive de faux, lettre contenant des menaces, etc.) sont saisissables.

**90.** Les pièces qui en vertu de la loi doivent être établies et conservées, telles la comptabilité, les pièces à conviction et les factures, peuvent être saisies. Cela vaut également pour les titres, effets de commerce et fonds que le client a mis en dépôt chez le réviseur d'entreprises<sup>(43)</sup>.

**91.** Certains éléments de preuve sont cependant automatiquement couverts par le secret professionnel et ne peuvent pas être saisis, notamment les projets de

<sup>(38)</sup> Cass., 5 février 1985, *Pas.* 1985, I, p. 670.

<sup>(39)</sup> M. FRANCHIMONT, *loc.cit.*, p. 30; J. LIEVENS, *loc.cit.*, p. 95 ; R. PRIoux, *loc.cit.*, 60 ; F. VAN DER MENSBRUGGHE, *Evolution récente du secret professionnel au sein de la profession comptable*, Editions comptable & productivité, 1998, p. 41 et s.

<sup>(40)</sup> Cass., 5 février 1985, *Pas.* 1985, I, p. 670; voir aussi dans ce sens Cass., 19 décembre 1994, *R.W.* 1995-96, p. 1207, note S. VAN OVERBEKE.

<sup>(41)</sup> P. BERNARD, *loc.cit.*, p. 83 ; M. FRANCHIMONT, *loc.cit.*, p. 33.

<sup>(42)</sup> M. FRANCHIMONT, *loc.cit.*, p. 34.

<sup>(43)</sup> L. HUYBRECHTS, *loc.cit.*, p. 667.

documents qui ont trouvé leur existence dans les relations entre le client et l'homme de confiance (la correspondance avec son client et les notes du client et du réviseur d'entreprises) <sup>(44)</sup>. Cela vaut également pour les documents de travail <sup>(45)</sup> du réviseur d'entreprises et sa lettre d'affirmation <sup>(46)</sup>.

**92.** Pour l'attitude à prendre par le réviseur d'entreprises dans le cadre de l'information préliminaire ou de l'enquête judiciaire, il est référé aux numéros 196-219.

## 2.6. PERSONNE DELEGUEE PAR LE JUGE D'INSTRUCTION : OFFICIER DE POLICE JUDICIAIRE

**93.** En principe, seul le juge d'instruction est habilité à saisir des documents. En vertu de l'article 89bis du Code d'instruction criminelle le juge d'instruction peut déléguer la mission de perquisition, de saisie et d'interrogatoire à un officier ou un agent de police judiciaire.

La question a été posée à l'Institut des Réviseurs d'Entreprises de savoir dans quelle mesure le témoignage d'un réviseur d'entreprises peut être reçu à la demande d'un juge d'instruction par une personne désignée par ce dernier <sup>(47)</sup>.

Il y a lieu, tout d'abord, de faire observer que la déontologie du réviseur d'entreprises ne comporte aucune obligation qui irait au-delà de l'obligation légale. Dès lors le réviseur d'entreprises peut être appelé à témoigner en justice. Lorsque les informations relèvent de son secret professionnel, il peut toutefois juger qu'il doit garder le silence.

Doit être considérée comme une personne tenue de témoigner en justice, celle que le juge d'instruction invite à lui faire une déclaration écrite ou orale. L'audition de témoins à l'occasion d'une instruction est soumise aux articles 71 à 86 du Code d'instruction criminelle. Même si l'article 73 dispose que l'audition sera faite par le juge d'instruction, la Cour de cassation a estimé que cette formalité de procédure n'est pas substantielle ni prescrite sous peine de nullité. On peut en conclure que le juge d'instruction peut déléguer son pouvoir d'entendre un témoin. Rien n'empêche le réviseur d'entreprises de répondre aux questions qui lui sont posées par la personne désignée par le juge d'instruction.

Dans la mesure où il le jugerait nécessaire, en fonction de circonstances particulières, on pourrait toutefois envisager qu'il demande à être directement entendu par le magistrat en charge.

<sup>(44)</sup> M. FRANCHIMONT, *loc.cit.*, p. 29 ; J. LIEVENS, *loc.cit.*, p. 99 ; R. PRIoux, *loc.cit.*, p. 61.

<sup>(45)</sup> Cf. Paragraphe 2.2.4. des Normes générales de révision de l'Institut du 15 décembre 2006. Dans la pratique, un réviseur d'entreprises peut, dans le cadre d'une perquisition et d'une saisie, être obligé de communiquer ses documents de travail ou une partie de ceux-ci.

<sup>(46)</sup> I. DE POORTER « De aansprakelijkheid van de commissaris en de ondertekenaar van de bevestigingsbrief » in *Bevestigingsbrief, leiding en bedrijfsrevisoren – Lettre d'affirmation, dirigeants et réviseurs d'entreprises*, Bruges, la Charte, 2008, p. 59, n° 111.

<sup>(47)</sup> IRE, *Vademecum*, t. I, 2005, p. 338.

### CHAPITRE 3 AUTORISATION ECRITE DU CLIENT

**94.** L'article 79, § 1<sup>er</sup>, a) de la loi coordonnée de 1953 prévoit expressément l'exception suivante à l'obligation au secret professionnel: la communication d'attestations ou de confirmations opérée avec l'accord écrit de l'entreprise auprès de laquelle ils (les réviseurs d'entreprises) exercent leur fonction.

Il convient d'attirer l'attention à ce sujet sur l'interprétation restrictive des mots « attestations » et « confirmations ». Il s'agit ici nécessairement d'informations qui sont déjà en possession du destinataire qui demande une garantie supplémentaire à propos de leur exactitude. Il ne peut donc être question de fournir purement et simplement l'information <sup>(48)</sup>.

Il est évident que les documents publics, confiés au réviseur d'entreprises, par la société en soi (p. ex. les comptes annuels déposés, les rapports annuels publiés dans les Annexes du *Moniteur Belge*, ne sont pas soumis au secret professionnel. Ce qui est différent quand certaines données ont été transmis au réviseur d'entreprise par un employé ou un dirigeant <sup>(49)</sup>.

**95.** Pareille autorisation ne peut cependant imposer au réviseur d'entreprises l'obligation de parler. Le réviseur d'entreprises concerné juge lui-même de l'attitude à prendre <sup>(50)</sup>.

<sup>(48)</sup> IRE, *Vademecum*, t. I, 2005, p. 338-339.

<sup>(49)</sup> Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 2005, p. 72.

<sup>(50)</sup> J. LIEVENS, *loc.cit.*, p. 96.





## CHAPITRE 4 CONTACTS ENTRE REVISEURS D'ENTREPRISES, L'INSTITUT ET LES INSTANCES DISCIPLINAIRES

### 4.1. CONTACTS ENTRE REVISEURS D'ENTREPRISES

#### 4.1.1. Contacts entre réviseurs d'entreprises commissaires dans un même groupe

##### A. Attestations ou confirmations

**96.** Les attestations ou confirmations adressées à certaines personnes spécifiques peuvent même être opérées sans l'autorisation de la société (art. 79, § 1<sup>er</sup>, b) de la loi coordonnée de 1953). Il s'agit ici seulement des communications qui se réalisent dans le cadre du contrôle des comptes annuels ou des comptes consolidés et exclusivement vis-à-vis d'un autre commissaire <sup>(51)</sup>.

Cette exception a été prévue notamment pour les cas où le bon accomplissement du contrôle exigerait que des informations soient échangées ou des attestations délivrées entre réviseurs d'entreprises de deux sociétés distinctes. Ceci peut être notamment le cas pour les besoins du contrôle des comptes consolidés <sup>(52)</sup>.

**97.** En toute hypothèse, ces révélations devront demeurer dans les limites de ce qui est strictement nécessaire à l'accomplissement de la mission <sup>(53)</sup>.

**98.** Les mots "attestations" et "confirmations" sont interprétés de façon restrictive. Il s'agit ici nécessairement d'informations qui sont déjà en possession de la société mère qui demande une garantie supplémentaire à propos de leur exactitude. Il ne peut donc être question de fournir purement et simplement l'information <sup>(54)</sup>.

Dans le cadre d'un groupe de sociétés cette exception est évidemment tempérée par le fait que la société mère est autorisée à participer à l'assemblée générale de sa filiale, en tant qu'actionnaire et peut en cette qualité prendre connaissance du rapport du commissaire <sup>(55)</sup>.

**99.** Le réviseur d'entreprises doit vérifier que les différentes conditions prévues par l'article 79, § 1<sup>er</sup>, b) de la loi coordonnée de 1953 sont bien réunies et notamment que le destinataire de l'information est un commissaire.

**100.** Dans la jurisprudence il est généralement admis que, lorsque des professionnels, pas nécessairement de même discipline, concourent à sauvegarder les intérêts du même client et remplissent la même vision vis-à-vis de ce client, ces personnes ne sont pas, entre elles, liés au secret professionnel. On parle alors de secret partagé <sup>(56)</sup> (cf. n<sup>os</sup> 110 à 131).

<sup>(51)</sup> IRE, *Vademecum*, t. I, 2005, p. 339.

<sup>(52)</sup> *Doc. parl.* Ch. repr., 1982-1983, n<sup>o</sup> 552/1, p. 28.

<sup>(53)</sup> M. FRANCHIMONT, *loc.cit.*, p. 32.

<sup>(54)</sup> IRE, *Vademecum*, t. I, 2005, p. 339.

<sup>(55)</sup> R. PRIoux, *loc.cit.*, p. 67.

<sup>(56)</sup> M. FRANCHIMONT, *loc.cit.*, p. 32.

**101.** La même exception au devoir de secret vaut entre personnes exerçant les mêmes fonctions dans la même société ou institution comme un collège de commissaires <sup>(57)</sup>.

*B. Transmission d'informations entre les personnes chargées du contrôle des comptes consolidés des personnes morales consolidantes et consolidés*

**102.** L'ancien article 27 de la loi de 1953 tel que modifié par la loi du 23 décembre 2005 portant des dispositions diverses, facilite déjà depuis le 9 janvier 2006 le contrôle légal des comptes consolidés, en prévoyant que les commissaires des filiales et de la maison-mère du même groupe sont déchargés l'un envers l'autre du secret professionnel, afin d'améliorer la communication de l'information dans le cadre du contrôle légal des comptes consolidés <sup>(58)</sup>.

L'article 100 de l'arrêté royal du 21 avril 2007 a étendu le champ d'application de la suppression du secret professionnel entre le commissaire de la personne morale consolidante et les commissaires des personnes morales consolidées en Belgique au cas d'une personne exerçant, à l'occasion d'une consolidation, une fonction similaire à celle de commissaire dans une personne morale de droit d'un pays de l'Union européenne (art. 79, § 2 de la loi coordonnée de 1953).

**4.1.2. Contacts entre réviseurs d'entreprises non commissaires d'un même groupe**

*A. Attestations ou confirmations*

**103.** Les attestations ou confirmations adressées à certaines personnes spécifiques peuvent même être opérées sans l'autorisation de la société (art. 79, § 1<sup>er</sup>, *b*) de la loi coordonnée de 1953). Il s'agit ici seulement des communications qui se réalisent dans le cadre du contrôle des comptes annuels ou des comptes consolidés et exclusivement, au cas où il n'y a pas de commissaire, vis-à-vis d'un autre commissaire ou d'une personne exerçant dans une entreprise de droit étranger une fonction similaire à celle de commissaire <sup>(59)</sup>.

Le réviseur d'entreprises doit vérifier que les différentes conditions prévues par l'article 79, § 1<sup>er</sup>, *b*) de la loi coordonnée de 1953 sont bien réunies et notamment que le destinataire de l'information est exclusivement, au cas où il n'y a pas de commissaire, une personne exerçant dans une entreprise de droit étranger une fonction similaire à celle de commissaire.

Pour de plus amples informations il est renvoyé aux numéros 96-101.

<sup>(57)</sup> *Ibid.*

<sup>(58)</sup> Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 2005, p. 52.

<sup>(59)</sup> IRE, *Vademecum*, t. I, 2005, p. 339.

*B. Transmission d'informations entre les personnes chargées du contrôle des comptes consolidés des personnes morales consolidantes et consolidés*

**104.** Tel que mentionné dans le numéro 102 l'article 100 de l'arrêté royal du 21 avril 2007 a étendu le champ d'application de la suppression du secret professionnel entre le commissaire de la personne morale consolidante et les commissaires des personnes morales consolidées en Belgique au cas d'une personne exerçant, à l'occasion d'une consolidation, une fonction similaire à celle de commissaire dans une personne morale de droit d'un pays de l'Union européenne (art. 79, § 2 de la loi coordonnée de 1953).

Pour ce qui concerne la suppression du secret professionnel, le réviseur d'entreprises qui, sans exercer le mandat de commissaire, est chargé du contrôle des comptes consolidés, est assimilé au commissaire <sup>(60)</sup>.

#### **4.1.3. Contacts entre réviseurs d'entreprises d'un même groupe ou non**

*A. Consultation des documents de travail par un réviseur d'entreprises qui succède dans une mission révisoriale*

**105.** Dans le cadre de la succession dans une mission révisoriale, le réviseur d'entreprises peut consulter les documents de travail du réviseur d'entreprises qui exerçait la même mission révisoriale au préalable (art. 79, § 1<sup>er</sup>, c) de la loi coordonnée de 1953).

Cette exception prévue à l'article 79 de la loi coordonnée de 1953, insérée par l'article 63 de la loi du 23 décembre 2005 portant des dispositions diverses, reprend les dispositions relatives à la succession dans un dossier qui étaient déjà incluses à l'article 24, dernier alinéa de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises, afin de faciliter le travail du commissaire en cas de succession dans un dossier. Il est apparu utile, à la lumière de l'expérience, de donner à cette disposition un caractère légal plutôt que réglementaire <sup>(61)</sup>.

*B. Contact d'un réviseur d'entreprises avec un autre réviseur d'entreprises lorsque le premier met en cause le travail du second*

**106.** L'article 79, § 1<sup>er</sup>, d) de la loi coordonnée de 1953, tel qu'inséré par l'article 100 de l'arrêté royal du 21 avril 2007 portant transposition de 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 (« la directive audit »), qui est entré en vigueur le 31 août 2007, prévoit expressément une exception supplémentaire au secret professionnel afin de permettre au réviseur d'entreprises amené à mettre en cause le travail ou l'attestation d'un autre réviseur d'entreprises de prendre contact avec ce dernier, excepté en cas d'opposition de la personne qui lui a confié la mission.

<sup>(60)</sup> Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 2007, p. 39.

<sup>(61)</sup> Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 2005, p. 52.

Cet article est la confirmation légale de l'article 25 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises.

## 4.2. CONTACTS ENTRE UN REVISEUR D'ENTREPRISES ET L'INSTITUT DES REVISEURS D'ENTREPRISES ET SES ORGANES

### 4.2.1. Contact entre le réviseur d'entreprises et l'Institut

**107.** Conformément à l'article 35, § 1<sup>er</sup> de la loi coordonnée de 1953, l'article 458 du Code pénal est d'application pour l'Institut, ses organes, les membres de ses organes et les membres de son personnel, sans préjudice des dispositions prévues à l'article 77 de la loi précitée ayant trait à la coopération nationale et internationale entre les systèmes de supervision publique.

### 4.2.2. Contact entre le réviseur d'entreprises et les organes de l'Institut

**108.** Depuis l'entrée en vigueur le 31 août 2007 de l'arrêté royal précité du 21 avril 2007, un réviseur d'entreprises est délié de son secret professionnel vis-à-vis de l'Institut et de ses organes et plus particulièrement vis-à-vis de la Commission de surveillance et de la Commission Contrôle de qualité (art. 79, § 1<sup>er</sup>, e) de la loi coordonnée de 1953).

## 4.3. CONTACTS ENTRE UN REVISEUR D'ENTREPRISES ET LES INSTANCES DISCIPLINAIRES

**109.** Comme il a été souligné lors des travaux parlementaires de la loi de 1953, le secret professionnel ne s'applique pas aux rapports du réviseur d'entreprises avec l'autorité de l'Ordre en matière disciplinaire. On suivra la règle en vigueur dans toutes les professions libérales organisées, qui impose aux membres de cette profession le devoir de dire la vérité aux autorités disciplinaires sur laquelle l'obligation du secret professionnel se trouve reportée <sup>(62)</sup>.

<sup>(62)</sup> Rapport M. HUMBLET, *Doc. parl.* Ch. repr., 1950-1952, n° 514, p. 27-28 ; Cass., 12 mai 1977, *Pas.* 1977, I, p. 299 ; P. BERNARD, *loc.cit.*, p. 83 ; M. FRANCHIMONT, *loc.cit.*, p. 32-33 ; P. LAMBERT, *op.cit.*, p. 86-87, n° 118 et p. 306, n° 411 ; J. LIEVENS, *loc.cit.*, p. 92.

# **PARTIE 3**

## **SECRET PROFESSIONNEL PARTAGE (COLLECTIF)**

**B. DE KLERCK**

Avocat

**V. YANGANDI**

Conseiller-adjoint IRE



## CHAPITRE 1<sup>er</sup> PRINCIPE

### 1.1. DESCRIPTION

**110.** Conformément à l'article 79 de la loi coordonnée de 1953 – en dehors des exceptions prévues à l'article 458 du Code pénal – un nombre limitatif d'exceptions à l'obligation de secret du réviseur d'entreprises est énuméré (cf. nos 96 à 109). Cela concerne notamment l'autorisation écrite du client d'une part, et les communications à d'autres réviseurs d'entreprises ou professionnels, d'autre part.

Chaque fois, le réviseur d'entreprises devra vérifier que les différentes conditions, prévues par l'article 79 de la loi coordonnée de 1953, sont bien réunies.

Sous réserve de ces exceptions, les réviseurs d'entreprises, entre eux, sont liés par le secret professionnel. Ils doivent donc se garder, lorsqu'ils réfèrent à un cas concret, de mentionner le moindre élément qui permette d'identifier la société ou les dirigeants en cause.

**111.** Une dérogation est toutefois admise par la jurisprudence lorsque des professionnels, de même discipline ou non, concourent à sauvegarder les intérêts d'une même personne et remplissent la même mission vis-à-vis d'un même client. On parle alors de *secret partagé* (secret collectif)<sup>(1)</sup>. Il faut souligner que le secret partagé n'est concevable qu'entre professionnels également tenus au secret<sup>(2)</sup> et ne peut se justifier que par l'intérêt du client<sup>(3)</sup>.

### 1.2. ORIGINE

**112.** Le partage du secret professionnel était en premier lieu un phénomène dans le domaine médical<sup>(4)</sup>. L'idée fondamentale est qu'un professionnel ne doit pas craindre la communication du secret professionnel à l'autre puisque ce dernier est également tenu au secret professionnel<sup>(5)</sup>.

<sup>(1)</sup> P. LAMBERT, *Secret professionnel*, Bruxelles, Bruylant, 2005, p. 142, n° 194, signale que l'expression « *secret collectif* » serait préférable à l'expression usuelle « *secret partagé* » étant donné que les professionnels souhaitent détenir le secret professionnel en commun. I. VAN DER STRAETE « Het gedeeld beroepsgeheim en het gezamenlijk beroepsgeheim – Halve smart of dubbel leed ? », *R.W.* 2004-2005, p. 41-59.

<sup>(2)</sup> Bruxelles, le 26 octobre 1960, *J.T.* 1961, p. 316 a jugé que la communication entre médecins traitants d'un même patient, des constatations objectives de l'examen auquel ils ont procédé, ne peut constituer la violation du secret professionnel.

<sup>(3)</sup> M. FRANCHIMONT, *loc.cit.*, p. 32 qui précise en outre qu'il ne peut être question de secret partagé entre un réviseur d'entreprises et un autre réviseur d'entreprises (ou autre professionnel) nommé expert judiciaire.

<sup>(4)</sup> Gand, 12 avril 1965, *Pas.* 1965, II, p. 181, *R.W.* 1965-1966, col. 104 précise que si la communication du secret à un autre médecin n'est pas punissable, c'est à la condition qu'elle soit faite dans l'intérêt du malade et au médecin qui doit participer directement ou indirectement aux soins à donner au malade.

<sup>(5)</sup> K. GEENS et F. JENNE, « Het beroepsgeheim van de bedrijfsrevisor, soms te delen met de notaris? », in *50 jaar revisoraat – 50 ans de revisoraat*, Bruges, la Charte, 2003, p. 214.

### 1.3. CONDITIONS

**113.** Traditionnellement, le partage du secret est soumis à quatre conditions manifestes <sup>(6)</sup> :

- la communication se fait à un autre professionnel tenu également au secret professionnel ;
- le partage se fait dans l'intérêt de la personne habilitée à connaître du secret ;
- le partage n'a lieu que dans la mesure où il est nécessaire dans l'intérêt de cette personne habilitée à connaître du secret ;
- la personne habilitée à connaître du secret est consentante <sup>(7)</sup>.

### 1.4. CATEGORIES

#### 1.4.1. Secret professionnel partagé entre réviseurs d'entreprises

##### A. Collège de commissaires

**114.** On doit admettre une exception au devoir de secret entre personnes exerçant les mêmes fonctions dans une même société ou institution comme un collège de commissaires (cf. n° 101).

Le secret professionnel partagé doit demeurer dans les limites des révélations qui sont strictement nécessaires à l'accomplissement de la mission.

##### B. Exercice de la profession de réviseur d'entreprises au sein d'un groupe de réviseurs d'entreprises

**115.** Les nouvelles formes d'exercice de certaines professions libérales au sein d'un groupe ou d'une équipe (domaine médical), de sociétés professionnelles (réviseurs d'entreprises), etc. ont également mené à la notion de secret professionnel *relatif* <sup>(8)</sup> (cf. nos 23 et 24) au sujet de laquelle la théorie du secret partagé n'apporte pas toujours une réponse satisfaisante <sup>(9)</sup>.

#### 1.4.2. Multidisciplinarité

**116.** Force est de constater qu'à la fin des années 1980, la multidisciplinarité formalisée ou non a envahi les esprits, visant essentiellement les relations avec les réviseurs d'entreprises, les experts-comptables et conseils fiscaux ou encore les notaires <sup>(10)</sup>.

Le secret professionnel partagé entre le réviseur d'entreprises et le notaire est commenté de manière plus détaillée dans les numéros 117-131 ci-après.

<sup>(6)</sup> K. GEENS et F. JENNE, *loc.cit.*, p. 215 et P. LAMBERT, *op.cit.*, p. 143, n° 195.

<sup>(7)</sup> P. LAMBERT, *op.cit.*, p. 143, n° 195 pose comme quatrième condition dans le domaine médical : (...) *cette communication ne peut être faite que si le malade, dûment informé, ne s'y oppose pas.*

<sup>(8)</sup> P. VAN NESTE, « Kan het beroepsgeheim absoluut genoemd worden », *R.W.* 1977-1978, col. 1281.

<sup>(9)</sup> P. LAMBERT, *op.cit.*, p. 145, n° 196.

<sup>(10)</sup> *Ibid.*, p. 146, n° 198 ; cf. également F.R.N.B. et IRE journée d'études « Réviseurs et notaires : optimiser les synergies », IRE, *Rapp. annuel*, 2002, p. 253-255.



## CHAPITRE 2

### LE SECRET PROFESSIONNEL DU REVISEUR D'ENTREPRISES PARTAGE AVEC LE NOTAIRE

#### 2.1. INTERDICTION POUR LE NOTAIRE DE DONNER CONNAISSANCE D'ACTES AUTHENTIQUES

##### 2.1.1. Principe

**117.** Comme l'essence du révisorat consiste traditionnellement à contrôler les comptes annuels, celle du notariat consiste classiquement à donner un caractère d'authenticité aux actes. Ce n'est dès lors pas étonnant que, dans le cadre d'une profession déjà créée en 1803 dans sa forme actuelle, le secret professionnel *sensu stricto* tel que visé à l'article 458 du Code pénal, en tout cas pour ce qui concerne le notaire, a été précédé historiquement par l'interdiction, sauf mandat du président du tribunal de première instance, de donner connaissance d'actes authentiques reçus par le notaire – et ce en délivrant expédition ou copie – à d'autres qu'aux personnes intéressées en nom direct, ayants droits ou héritiers (art. 23 de la loi Ventôse). De même, cette interdiction est précédée par l'interdiction de se dessaisir d'une minute (art. 22 de la loi Ventôse) <sup>(11)</sup>.

**118.** Tandis que la deuxième interdiction (se dessaisir d'une minute) a été lancée afin d'éviter que des documents importants pour le bien-être d'un Etat de droit et pour sa sécurité juridique disparaissent, la première interdiction a été inspirée par l'objectif incontestable de discrétion : les fonctions de juridiction de bonne volonté et de fonctionnaire public remplies par le notaire ne signifient pas que son cabinet peut être assimilé à un registre du commerce ou un greffe du commerce, à une conservation des hypothèques et encore moins aux services du *Moniteur belge* <sup>(12)</sup>.

Autrement dit, le dépôt et la publication d'actes, ainsi que la collaboration à y apporter par le notaire (p. ex. en matière d'actes de sociétés, d'enregistrement et de conservation des hypothèques), sont régis par le législateur.

**119.** En dehors de ce cadre, le notaire ne peut donner connaissance d'actes qu'aux personnes intéressées en nom direct et éventuellement à leur représentant (p. ex. l'avocat dans le cadre de son mandat *ad litem*). L'ayant droit particulier, par exemple, peut revendiquer les actes de vente précédents d'un immeuble et les héritiers d'un(e) défunt(e) peuvent demander un testament authentique révoqué. Les créanciers, par contre, doivent s'adresser à une conservation des hypothèques.

##### 2.1.2. Communication par le notaire d'actes authentiques au réviseur d'entreprises <sup>(13)</sup>

**120.** Un notaire peut communiquer une copie d'un acte authentique à un réviseur d'entreprises dans le cadre de sa mission révisorale, en tout cas pour autant que

<sup>(11)</sup> P. VAN DER HEYDE, «*Beroepsgeheim en notariaat*», *T. Not.* 1990, p. 306-307.

<sup>(12)</sup> K. GEENS et F. JENNE *loc.cit.*, p. 211 ; cf. également P. LAMBERT, *Secret professionnel*, Bruxelles, Bruylant, 2005, p. 239-240, n° 313.

<sup>(13)</sup> Pour une critique de cette théorie, cf. J-F. TAYMANS, «*Quelques aspects du secret professionnel des notaires*», in *Liber Amicorum Léon RAUCENT*, Louvain, Academia, 1998, p. 439, n° 19, «*Les notaires ne peuvent, à notre avis, se prévaloir dans leurs relations mutuelles de la théorie dite du «secret partagé» (ou «secret collectif»), suivant laquelle une personne soumise à l'obligation au secret professionnel serait autorisée à partager ce secret avec une autre personne, pareillement soumise à cette obligation.* ».

l'entreprise contrôlée était l'une des parties lors de la passation de l'acte. Vis-à-vis du notaire, le réviseur d'entreprises intervient en tant que mandataire de la partie concernée. En cas de doute, le réviseur d'entreprises peut soumettre une procuration écrite de son mandant-client. Aux termes de l'article 137 du Code des sociétés, l'entreprise contrôlée semble être quasi obligée – si le commissaire le requiert – de soit signer la procuration écrite mentionnée, soit demander elle-même l'information.

La portée de l'interdiction de communication est en même temps plus restreinte et plus étendue que le secret professionnel. Plus restreinte parce que l'interdiction concerne uniquement la communication de l'acte formel et n'a nullement trait au contenu de l'acte. Plus étendue parce que l'interdiction touche ainsi également les aspects non confidentiels de l'acte.

**121.** Le rapport entre l'interdiction de communication et le secret professionnel est illustré par un exemple. A un moment précis, le notaire reçoit un acte par lequel un immeuble est cédé à un prix X déterminé. L'acheteur de cet immeuble décide deux ans plus tard d'apporter l'immeuble concerné à une société qui avait déjà nommé un commissaire. Conformément à l'article 602 du Code des sociétés, le commissaire concerné est tenu d'établir un rapport sur cet apport en nature, dans le cadre duquel il peut être utile de connaître le prix de l'ancien transfert à titre de point de référence. Si l'apporteur refuse de délivrer cet acte, le commissaire s'adressera au notaire qui, en vertu de l'article 23 de la loi Ventôse, refusera de donner connaissance de l'acte authentique au commissaire (ou à la société). Toutefois, la loi Ventôse ne défend pas au notaire de communiquer au commissaire le prix du transfert. Cet aspect sera toutefois régi par le secret professionnel, qui sera traité ci-après <sup>(14)</sup>.

## 2.2. SECRET PROFESSIONNEL ORDINAIRE DU NOTAIRE ET SON DEVOIR DE DISCRETION

### 2.2.1. Portée (plus restreinte) du secret professionnel

**122.** Bien qu'au début il existait encore des doutes là-dessus, la jurisprudence a, au 19<sup>e</sup> siècle, déjà voulu protéger le notaire en lui imposant le secret professionnel ordinaire. Dans le cadre de et à l'occasion de l'exercice de sa fonction de fonctionnaire public et de conseil des parties, le notaire prend nécessairement connaissance de secrets qu'il est tenu de garder et qu'il peut même tenir pour lui s'il est appelé à témoigner en justice <sup>(15)</sup>.

Il est évident, comme pour le réviseur d'entreprises, que la nature spécifique de la fonction notariale nuance autrement le secret professionnel que celui de l'avocat. Cette nature spécifique peut aboutir à la situation où la condition de vraies "confidences" est requise pour que le notaire ne soit tenu au secret, tandis que le secret professionnel de l'avocat, par exemple, couvrirait tout ce qu'il apprend dans le cadre de ou à l'occasion de l'accomplissement de sa mission.

Au fond, l'intention est de tenir compte du contexte non contestable et objectif dans lequel le notaire apprend beaucoup d'informations et qui en fait souvent le conseil

<sup>(14)</sup> K. GEENS et F. JENNE, *loc.cit.*, p. 212.

<sup>(15)</sup> J.F. TAYMANS, *loc.cit.*, p. 430-433.

des deux parties (p. ex. acte de vente, contrat de mariage), ou leur conciliateur (p.ex. divorce avec consentement mutuel), lors de l'évaluation de la portée du secret professionnel : dans ce rôle, le notaire communiquera sans réserves à l'autre partie les données reçues de l'une des parties, tout au moins tant qu'aucune situation conflictuelle n'est à craindre. Il s'en abstiendra tout autant dès que la négociation ou la réconciliation dégénère dans un conflit ou dans la mesure où il est précisé explicitement ou tacitement qu'il doit garder pour lui les données qui lui sont communiquées unilatéralement mais qu'il peut garder en mémoire lorsqu'il cherche à atteindre une solution <sup>(16)</sup>.

### 2.2.2. Devoir de discrétion constituant un élément des obligations contractuelles ou non contractuelles

123. Le débat concernant l'étendue du secret professionnel du notaire a également trait aux différentes missions accomplies par le notaire en outre de sa mission d'officier public : en effet, le notaire interviendra souvent en tant que « conseiller juridique » ou « homme d'affaires ». Il est parfois dit que les nombreuses missions accomplies par le notaire en dehors du cadre légal strict de fonctionnaire public, relativisent le secret puisque le notaire ne serait dans ce cas pas tenu au secret professionnel tel que décrit à l'article 458 du Code pénal, mais bien au devoir de discrétion, qui est applicable au mandataire de droit commun de la même manière <sup>(17)</sup>. Le devoir de discrétion est distingué du secret professionnel étant donné que seule la violation du secret professionnel est sanctionnée pénalement. Un auteur le formule ainsi (traduction libre) : « *Le devoir de discrétion n'est pas respecté chaque fois que le notaire diffuse inutilement des informations en sa possession sans que ces informations soient couvertes par le secret professionnel.* » <sup>(18)</sup>. L'indivisibilité de la profession dans les yeux du public contraint cependant à accepter l'unité du secret professionnel.

124. Néanmoins, son devoir de discrétion est accentué en raison de la portée plus restreinte du secret professionnel du notaire dans le cadre de sa fonction classique et objective : il s'agit d'une obligation non sanctionnée sur le plan pénal de traiter discrètement les données qui, soit n'ont pas été reçues dans le cadre professionnel stricte, soit – bien que reçues dans ce cadre – sont également destinées à la partie adverse ou seront publiées autrement (p. ex. actes de sociétés). Il s'agit d'une obligation déontologique qui peut être sanctionnée disciplinairement, mais peut également être invoquée par des tiers. Elle fait dès lors partie des obligations contractuelles ou non contractuelles assumées par le notaire <sup>(19)</sup>.

<sup>(16)</sup> K. GEENS et F. JENNE, *loc.cit.*, p. 213.

<sup>(17)</sup> J-F. TAYMANS, *loc.cit.*, p. 434-438.

<sup>(18)</sup> C. DE BUSSCHERE, « Enkele actuele aspecten van de notariële deontologie en notariële tucht », *R.W.*, 2004-05, p. 686.

<sup>(19)</sup> K. GEENS et F. JENNE, *loc.cit.*, p. 213-214 ; cf. également P. LAMBERT, *loc.cit.*, p. 238, n° 311 : « *On peut conclure que le notaire n'est pas tenu au secret, au sens de l'article 458 du Code pénal, mais à un simple devoir de discrétion lorsqu'il ne s'agit pas de la rédaction d'un acte, d'un conseil ou d'une consultation relevant spécifiquement de sa profession, mais d'une prestation qui pourrait être effectuée par un mandataire ordinaire ou par un agent d'affaires, telles une négociation immobilière ou une gestion de patrimoine.* ».

### 2.2.3. Exceptions au secret professionnel

#### A. Devoir d'information concernant le blanchiment d'argent

**125.** La loi belge du 11 janvier 1993 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme soumet certaines personnes, dont les notaires, à un devoir de déclaration à la Cellule de Traitement des Informations Financières (CTIF) de faits « *qu'elles savent être liés au blanchiment de capitaux ou qui peuvent constituer des preuves pour le blanchiment de capitaux (articles 2bis et 14bis, § 1<sup>er</sup>)* »<sup>(20)</sup>.

#### B. Perquisition et saisies

**126.** Le notaire ayant assisté anciennement un prévenu ou qui serait entré autrement en possession de pièces importantes (c'est-à-dire *en qualité de témoin*), et qui devient, en rapport avec son domicile ou lieu de travail, l'objet d'une perquisition ou d'une saisie judiciaire, n'est pas protégé par le secret professionnel en ce qui concerne les pièces à conviction (p. ex. l'arme du crime) et les éléments de preuve (p. ex. la comptabilité frauduleuse). La correspondance avec son client, les notes du client et du notaire, par contre, tombent classiquement sous le secret professionnel<sup>(21)</sup>.

## 2.3. SECRET PROFESSIONNEL PARTAGE

### 2.3.1. Hypothèse d'un refus d'attestation

**127.** Dans la zone de tension entre le réviseur d'entreprises et le notaire il est question d'un éventuel partage du secret professionnel lorsque le réviseur d'entreprises délivre un rapport contenant des conclusions négatives concernant, par exemple, une surévaluation d'un apport en nature, un rapport d'échange déraisonnable dans le cadre d'une fusion ou d'une scission, ou encore un actif net insuffisant dans le cadre d'une transformation. Le notaire veillera à ce que lesdites conclusions relatives aux constatations révisorales soient mentionnées dans l'acte ainsi que dans l'extrait<sup>(22)</sup>.

### 2.3.2. Responsabilité du notaire

**128.** Il est possible que le notaire soit à tel point impressionné par les conclusions révisorales qu'il adopte une attitude récalcitrante à l'égard de la réception de l'acte, pour le moins, dans l'intérêt du client, dans l'intérêt général, dans son propre intérêt (crainte pour la responsabilité), ou parce qu'il cherche un ensemble complexe de raisons précitées afin d'obtenir des informations complémentaires. Recevoir un acte de constitution ou de transformation lorsque le réviseur d'entreprises estime que le capital n'a pas été souscrit ou que le capital minimum légal n'a pas été placé, n'est pas une responsabilité légère. Évaluer une fusion comme étant intrinsèquement légale alors que le réviseur d'entreprises a jugé le rapport d'échange déraisonnable, est tout aussi peu une sinécure<sup>(23)</sup>.

<sup>(20)</sup> E. DECKERS, «Antiwitwas-wetgeving versus beroepsgeheim», in *Facetten van ondernemingsrecht – Liber Amicorum Professor Frans Bouckaert*, Louvain, Universitaire Pers, 2000, p. 140 et P. VAN DER HEYDE, *loc.cit.*, p. 305.

<sup>(21)</sup> K. GEENS et F. JENNE, *loc.cit.*, p. 210.

<sup>(22)</sup> K. GEENS et F. JENNE, *loc.cit.*, p. 215.

<sup>(23)</sup> *Ibid.*

### 2.3.3. Autorisation écrite de l'ayant droit au secret en abrogation du secret professionnel du réviseur d'entreprises

**129.** Bien entendu, la compétence du réviseur d'entreprises et le contenu de son rapport ne fourniront pas toujours l'information suffisante afin que le notaire puisse prendre sa décision.

Parfois le scepticisme professionnel du notaire l'emportera sur sa confiance absolue dans l'opinion du réviseur d'entreprises : il ne refusera pas à la légère la réception d'un acte et souhaitera éventuellement mieux comprendre les motifs du réviseur d'entreprises. Dans d'autres cas, la responsabilité propre du notaire dans l'acte même (et pas seulement le fait de la réception ou non de l'acte) l'incitera à réunir d'amples informations. Lorsque le notaire doit s'exprimer sur la légalité interne et externe d'une fusion/scission (art. 700 C. Soc.), il s'informerera le plus possible sur les motifs pour lesquels le réviseur d'entreprises a estimé le rapport d'échange déraisonnable <sup>(24)</sup>.

**130.** Afin d'arriver à une opinion professionnelle et sans vouloir refaire le travail du réviseur d'entreprises, le notaire envisagera dans tel cas de demander à l'ayant droit au secret de délier le réviseur d'entreprises de son secret professionnel. L'ayant droit au secret évaluera si la décharge est dans son intérêt et décidera éventuellement de la restreindre. L'autorisation écrite est à recommander puisque l'ayant droit au secret est souvent l'objet direct de la transaction prévue (p. ex. la société dans le cadre d'une scission). Parfois il y aura, cependant, plusieurs ayants droit au secret dont l'autorisation doit être demandée. Dans le cadre d'un apport en nature, par exemple, l'opinion du réviseur d'entreprises peut avoir été influencée aussi bien par des informations secrètes concernant la société que concernant l'apporteur <sup>(25)</sup>.

### 2.3.4. Informations reçues couvertes par le secret professionnel du notaire

**131.** Il est en tout cas évident que les informations que le notaire reçoit du réviseur d'entreprises sont couvertes par le secret professionnel qui est régi par l'article 458 du Code pénal, y compris les exceptions y prévues <sup>(26)</sup>.

<sup>(24)</sup> K. GEENS et F. JENNE, *loc.cit.*, p. 216.

<sup>(25)</sup> *Ibid.*

<sup>(26)</sup> *Ibid.*



# **PARTIE 4**

## **CONTEXTE INTERNATIONAL**

**S. VAN BELLINGHEN**

Responsable Relations Internationales IRE





## CHAPITRE 1<sup>er</sup> PROCEDURE DE DISCOVERY

### 1.1. CONCEPT

**132.** Conformément au droit étranger de la procédure, la procédure de *discovery* est la phase de la procédure où, après introduction de la cause mais avant le traitement véritable de l'affaire, tous les faits qui peuvent être pertinents sont mis réciproquement à disposition des parties au procès.

Le but d'une procédure de *discovery* est de permettre aux parties d'évaluer dès le début les forces et les faiblesses du dossier de la partie adverse. Ce but est atteint par la transmission de documents et l'audition de témoins.

Le tribunal analyse ensuite l'affaire quant au fond.

Dans ce contexte, la question a été posée à l'Institut de savoir quelle attitude peut prendre le commissaire d'une société belge dans le cas où il serait confronté à une demande de communication de documents (de nature confidentielle ou non) dans le cadre d'une procédure de *discovery* à l'étranger.

Le secret professionnel tel que prévu à l'article 458 du Code pénal est-il d'application ou le commissaire a-t-il le cas échéant, sous certaines conditions, la possibilité de mettre les documents de travail à disposition ?

### 1.2. POSITION DE L'INSTITUT DES REVISEURS D'ENTREPRISES

**133.** Dans le cas présent, le Conseil a fait application des principes généraux en matière de secret professionnel du réviseur d'entreprises et est arrivé aux conclusions suivantes :

- le commissaire peut effectuer des observations orales et/ou transmettre des documents sans violer le secret professionnel s'il se trouve dans une procédure « en justice », ce qui signifie une procédure menée par un juge d'instruction.
- étant donné qu'une procédure de *discovery* n'a pas nécessairement les caractéristiques d'une procédure « en justice », le Conseil est d'avis que le commissaire n'a pas la possibilité de communiquer des données confidentielles dans le cadre d'une telle procédure.
- si un pouvoir judiciaire étranger souhaite cependant obtenir l'information, il est souhaitable que ceci soit traité via une commission rogatoire.
- l'article 458 du Code pénal et l'article 79 de la loi du 22 juillet 1953, coordonnée le 30 avril 2007, fixent de manière limitative et exhaustive les exceptions au secret professionnel ; une procédure de *discovery* n'est pas reprise comme une exception au secret professionnel ; le commissaire ne peut donc pas faire de communication dans le cadre d'une telle procédure.
- même dans le cas où le client a donné son autorisation au commissaire afin de collaborer à la procédure de *discovery*, le secret professionnel reste d'application dans le chef du commissaire. D'ailleurs, l'exception au secret professionnel en cas d'autorisation écrite de l'entreprise vaut uniquement pour la communication

d'une attestation ou d'une confirmation (art. 458 C. pén., *juncto* art. 79, § 1<sup>er</sup>, a) de la loi coordonnée de 1953).

Le Conseil est par conséquent arrivé à la conclusion que le commissaire d'une société belge est lié par le secret professionnel dans le cadre d'une procédure de *discovery*. Il ne peut pas transmettre de documents confidentiels, ceci même si le client lui en donne l'autorisation.

Le Conseil a pris cette position sous réserve d'une éventuelle décision judiciaire différente <sup>(1)</sup>.

<sup>(1)</sup> IRE, *Vademecum*, 2005, t. I, p. .346.

## CHAPITRE 2 PUBLIC COMPANY ACCOUNTING OVERSIGHT BOARD

### 2.1. CONTEXTE INTERNATIONAL

**134.** A la suite d'une série de scandales financiers retentissants aux Etats-Unis, le Congrès américain a voté le 30 juillet 2002 la loi *Sarbanes-Oxley* <sup>(2)</sup>, qui a comme objectif de restaurer la confiance des investisseurs dans les marchés financiers, notamment par le renforcement des règles de surveillance et d'indépendance applicables aux auditeurs externes. Etant donné que cette loi ne fait pas de différence entre les sociétés américaines et non-américaines, elle a des effets extraterritoriaux, également dans l'Union européenne.

Cette loi prévoit entre autres la création d'un organe de supervision de la profession, à savoir le *Public Company Accounting Oversight Board* (PCAOB), une organisation sans but lucratif dotée de la propre personnalité juridique, supervisée par la *Securities and Exchange Commission* (SEC).

### 2.2. ENREGISTREMENT AUPRES DU PCAOB

#### 2.2.1. Champ d'application

##### A. Emetteurs concernés

**135.** Le champ d'application de la loi *Sarbanes-Oxley* concerne les sociétés cotées aux Etats-Unis (les « émetteurs », c'est-à-dire les sociétés qui ont fait enregistrer des actions et/ou des obligations auprès de la SEC) et celles tenues de rentrer des rapports à la SEC en vertu de la Section 15 (d) du « *Securities Exchange Act* », indépendamment du fait que ces sociétés soient domiciliées aux Etats-Unis ou à l'étranger <sup>(3)</sup>. Les filiales européennes des sociétés cotées aux Etats-Unis sont également visées par la loi.

Sous réserve des exemptions que la SEC peut accorder à titre individuel, la loi ne contient, dès lors, aucune exemption pour les émetteurs étrangers. L'application de certaines dispositions de la loi aux émetteurs étrangers risque dès lors de poser certains problèmes pratiques, notamment par l'existence de conflits potentiels entre la loi *Sarbanes-Oxley* et les législations étrangères.

##### B. Cabinets d'audit concernés

**136.** L'enregistrement est obligatoire pour tout cabinet d'audit qui prépare ou participe à la préparation ou à l'émission d'un rapport d'audit pour un « émetteur », y compris les cabinets d'audit (étrangers) qui y contribuent de façon substantielle (20 % ou plus des heures prestées par l'auditeur principal ou de ses honoraires, relatifs à l'émission du rapport d'audit ; ou lorsque les actifs ou le chiffre d'affaires de la filiale dépassent 20 % ou plus des actifs ou du chiffre d'affaires consolidés et

<sup>(2)</sup> *Sarbanes-Oxley Act*, 30 July 2002, Pub.L.107-204,116 Stat.745 (2002), disponible à l'adresse internet <http://www.law.uc.edu/CCL/SOact/soact.pdf>.

<sup>(3)</sup> PCAOB, *Release No 2003-007, Appendix 1-Rules Relating to Registration*, 6 mai 2003, p. A1-iv (i).

lorsque les travaux sont nécessaires afin de permettre à l'auditeur principal d'émettre le rapport d'audit pour l'émetteur)<sup>(4)</sup>.

Il s'ensuit que les cabinets d'audit non-américains sont soumis à la loi *Sarbanes-Oxley*, ainsi qu'aux règles du PCAOB et de la SEC prises en exécution de cette loi, de la même manière et dans la même mesure que les cabinets d'audit établis aux États-Unis.

## 2.2.2. Procédure d'enregistrement

**137.** Afin d'effectuer sa demande d'enregistrement, le cabinet d'audit non-américain devra compléter un formulaire 1 (« *Form 1* ») sur internet, tout en fournissant des informations telles que :

- la liste de tous les « émetteurs » pour lesquels le cabinet d'audit a préparé un rapport d'audit au cours de l'année précédant l'enregistrement ainsi que la liste de tous les « émetteurs » pour lesquels le cabinet d'audit envisage de préparer un rapport d'audit durant l'année en cours (Section 102 (b) (2) (A) de la loi *Sarbanes-Oxley*) ;
- le montant des honoraires annuels perçus par le cabinet de chacun des émetteurs, ventilés entre honoraires perçus pour services d'audit, d'autres services comptables et pour les services non audit (Section 102 (b) (2) (B) de la loi *Sarbanes-Oxley*) ;
- les informations financières du cabinet d'audit relatives à la dernière année clôturée (Section 102 (b) (2) (C) de la loi *Sarbanes-Oxley*) ;
- la politique appliquée par le cabinet en matière de contrôle de qualité de ses activités comptables et d'audit (Section 102 (b) (2) (D) de la loi *Sarbanes-Oxley*) ;
- la liste des auditeurs qui ont été chargés du contrôle (Section 102 (b) (2) (E) de la loi *Sarbanes-Oxley*) (qui ont presté au moins 10 heures de services audit au cours de la dernière année) ;
- l'information concernant les poursuites pénales, civiles ou administratives ou les procédures disciplinaires du cabinet d'audit ou des personnes liées (Section 102 (b) (2) (F) de la loi *Sarbanes-Oxley*) (au cours des cinq dernières années) ;
- l'information concernant les différends relatifs à l'audit entre l'émetteur et le cabinet d'audit (Section 102 (b) (2) (G) de la loi *Sarbanes-Oxley*) ;
- toute autre information estimée nécessaire par le PCAOB ou la SEC ou étant pertinente dans l'intérêt public ou visant à protéger les investisseurs (Section 102 (b) (2) (H) de la loi *Sarbanes-Oxley*).

En outre, chaque demande d'enregistrement auprès du PCAOB doit, en vertu de la Section 106 (b) (1) et (2) de la loi *Sarbanes-Oxley*, inclure une déclaration

<sup>(4)</sup> PCAOB, *Release No 2003-007, Appendix 1-Rules Relating to Registration*, 6 mai 2003, p. A1-v et vi (p).

de consentement par laquelle le cabinet d'audit et les personnes qui lui sont liées déclarent accepter de coopérer et de satisfaire à toute demande du PCAOB visant à témoigner ou à produire des documents dans le cadre des pouvoirs et des responsabilités du PCAOB <sup>(5)</sup>.

### 2.2.3. Incidences de l'enregistrement auprès du PCAOB

**138.** Les règles relatives à l'enregistrement auprès du PCAOB ont été adoptées le 6 mai 2003 et visent également les réviseurs d'entreprises belges dans la mesure où ils exercent un mandat de commissaire au sein de sociétés belges cotées aux Etats-Unis (par exemple Delhaize Groupe SA et Icos Vision Systems Corporation SA) ou d'importantes filiales belges de sociétés cotées aux Etats-Unis (par exemple Electrabel SA, filiale importante de Suez, société cotée au New York *Stock Exchange*). Cet enregistrement implique que les cabinets de révision concernés devront respecter, dans le cadre de leur mission, les standards d'audit, d'éthique et d'indépendance, adoptés par le PCAOB. En cas de non-respect, des sanctions peuvent être infligées à l'initiative du PCAOB.

65

CONTEXTE INTERNATIONAL

### 2.3. VIOLATION DU SECRET PROFESSIONNEL DANS LE CADRE DE L'ENREGISTREMENT AUPRES DU PCAOB

**139.** Le respect des règles extraterritoriales imposées aux Etats-Unis peut conduire à l'infraction d'autres règles par les cabinets d'audit dans leur pays d'origine.

Dans ce contexte, conformément à la « *Rule 2105 : Conflicting non-US law* », la personne assujettie à l'enregistrement peut cependant ne pas divulguer l'information requise par le PCAOB, à condition qu'une disposition légale étrangère l'interdise. Afin de pouvoir faire appel à cette règle, les informations spécifiques suivantes doivent toutefois être fournies : une copie de la disposition légale étrangère pertinente, en anglais, une opinion juridique formelle et une note concernant les efforts effectués afin de remédier aux conflits de lois <sup>(6)</sup>.

Ceci a abouti à analyser, de façon centralisée au niveau de la profession belge, dans quelle mesure les exigences qui vont de pair avec l'enregistrement de réviseurs d'entreprises belges auprès du PCAOB pourraient mener à des conflits avec les lois et réglementations belges que le réviseur d'entreprises est tenu de respecter (notamment en matière de secret professionnel). Cette démarche a été encouragée par la Commission européenne, qui a estimé préférable qu'une seule consultation juridique soit réalisée par Etat membre.

**140.** Dans ce contexte, l'Institut a demandé un avis juridique à un cabinet d'avocats. De la consultation juridique relative aux empêchements légaux ou conflits de loi (« *legal impediment review* ») et de l'opinion juridique formelle (« *legal opinion* ») il ressort notamment que la transmission des documents de travail du réviseur d'entreprises au PCAOB constitue une violation du secret professionnel <sup>(7)</sup>. Pareille violation mène à des sanctions pénales et disciplinaires, quand bien même la

<sup>(5)</sup> IRE, *Bulletin d'Information*, 2004, n° 3, p. 11-16.

<sup>(6)</sup> PCAOB, *Release No 2003-007, Appendix 3-Section-by-Section Analysis of Registration Rules and Form 1*, 6 mai 2003, p. A3-xxiv et xxv.

<sup>(7)</sup> IRE, *Communication aux membres concernant l'enregistrement auprès de l'organisme de contrôle aux Etats-Unis, le PCAOB*, 2 avril 2004.

transmission de documents de travail s'opérerait avec l'accord du client, étant donné que le secret professionnel relève de l'ordre public.

L'article 79, § 1<sup>er</sup> de la loi coordonnée de 1953 prévoit en effet que les réviseurs d'entreprises, les stagiaires et les personnes dont ils répondent, ont, en vertu de l'article 458 du Code pénal, une obligation du secret en ce qui concerne les informations qui leur ont été confiées dans le cadre de leurs activités professionnelles.

En outre, la transmission de documents de travail requise par le PCAOB ne rentre pas dans les exceptions légales au secret professionnel, notamment le témoignage en justice, la comparution devant une commission d'enquête parlementaire, l'obligation légale de parler, la communication d'attestations ou de confirmations opérée avec l'accord écrit du client, la communication d'attestations ou de confirmations adressée à un commissaire (étranger), la consultation par un réviseur d'entreprises, dans le cadre de la succession dans une mission révisoriale, des documents de travail d'un réviseur d'entreprises qui exerçait la même mission révisoriale au préalable, le contact d'un réviseur d'entreprises avec un autre réviseur d'entreprises lorsque le premier met en cause le travail du second, les contacts entre un réviseur d'entreprises et l'Institut et ses organes et enfin la transmission d'informations dans le cadre d'un audit de groupe au sein de l'Union européenne (cf. n° 142).

En outre, il ne s'agit pas non plus d'informations qu'une société doit communiquer légalement. Pareilles informations, figurant par exemple dans le rapport que le commissaire soumet à l'assemblée générale et/ou au conseil d'entreprise, ou dans le procès-verbal de l'assemblée générale, peuvent être transmises au PCAOB. Dans ce contexte, le PCAOB peut également demander confirmation au réviseur d'entreprises concernant des informations dont le PCAOB est entré en possession de façon licite.

Il existe dès lors un important conflit de loi entre la Belgique et les Etats-Unis. En effet, sur la base des exigences américaines, lorsqu'un cabinet de révision belge émet une opinion ou réalise d'autres travaux sur base desquels un cabinet d'audit enregistré auprès du PCAOB se repose pour émettre un rapport d'audit ou une opinion incluse dans un rapport d'audit, le cabinet de révision est en principe censé avoir consenti à produire ses documents de travail au PCAOB ou à la SEC en cas d'investigation liée à ce rapport d'audit. De même, un cabinet d'audit américain ne peut se reposer, selon les règles américaines, sur une opinion d'audit émise par un cabinet de révision belge que dans la mesure où ce cabinet américain a obtenu l'assurance que le cabinet de révision belge fournira ses documents de travail en cas de demande du PCAOB.

**141.** Dans ce contexte, les implications pour un réviseur d'entreprises belge de l'application obligatoire de l'*Auditing Standard* n° 3 du PCAOB en matière de documentation des travaux d'audit pour un réviseur d'entreprises belge ont également été examinées.

Le paragraphe 19 de l'*Auditing Standard* n° 3 prévoit en particulier :

*« In addition, the office issuing the auditor's report must obtain, and review and retain, prior to the report release date, the following documentation related to the work performed by other auditors (including auditors associated with other offices of the firm, affiliated firms, or non-affiliated firms):*

a. An engagement completion document consistent with paragraph 12 and 13.

*Note: This engagement completion document should include all cross-referenced, supporting audit documentation.*

- b. A list of significant fraud risk factors, the auditor's response, and the results of the auditor's related procedures.
- c. Sufficient information relating to any significant findings or issues that are inconsistent with or contradict the final conclusions, as described in paragraph 8.
- d. Any findings affecting the consolidating or combining of accounts in the consolidated financial statements.
- e. Sufficient information to enable the office issuing the auditor's report to agree or to reconcile the financial statement amounts audited by the other auditor to the information underlying the consolidated financial statements.
- f. A schedule of audit adjustments, including a description of the nature and cause of each misstatement.
- g. All significant deficiencies and material weakness in internal control over financial reporting, including a clear distinction between those two categories.
- h. Letters of representations from management.
- i. All matters to be communicated to the audit committee. (...) ».

A l'exception de ce qui est prévu au paragraphe 19. a. (concernant la note relative à la communication de l'ensemble des documents à l'appui des travaux d'audit, ce qui peut être considéré comme l'équivalent de la communication des documents de travail de l'audit), c. et h., les informations requises peuvent en principe être communiquées afin de permettre à l'auditeur de la société-mère d'avoir une bonne compréhension des états financiers de la filiale et/ou des procédures d'audit et des conclusions de l'auditeur de la filiale (assimilation à la notion d'attestation ou de confirmation).

En ce qui concerne le point b., une solution possible serait d'adresser une « *representation letter* » aussi bien à l'auditeur de la société-mère qu'à l'auditeur de la filiale <sup>(8)</sup>.

Il convient cependant d'attirer l'attention sur le fait que chaque cabinet de révision individuel devra évaluer pour chacun des points susmentionnés, et en tenant compte des circonstances, l'existence de risques d'atteinte aux règles relatives au secret professionnel. Dans tous les cas, les copies de documents de travail de l'audit ne pourront pas être communiquées étant donné que ceux-ci sont couverts par le secret professionnel (cf. exigence a.) <sup>(9)</sup>.

<sup>(8)</sup> Pour plus d'informations concernant la lettre d'affirmation: la Fondation Centre d'Information du révisoriat d'entreprises (ICCI), *Bevestigingsbrief, leiding en bedrijfsrevisoren – Lettre d'affirmation, dirigeants et réviseurs d'entreprises*, Bruges, la Charte, 2008, 156 p.

<sup>(9)</sup> Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 2004, p. 275-280.





## CHAPITRE 3

### AUDIT DE GROUPE DANS UN CONTEXTE INTERNATIONAL

#### 3.1. SECRET PROFESSIONNEL DANS LE CADRE D'UN AUDIT DE GROUPE

**142.** La loi du 23 décembre 2005, entrée en vigueur le 9 janvier 2006, a ajouté une nouvelle exception à la liste des exceptions à l'obligation du secret du commissaire, à savoir : « *Lorsqu'une personne morale établit des comptes consolidés, le commissaire de la personne morale consolidante et les commissaires des personnes consolidées sont, les uns à l'égard des autres, libérés du secret professionnel.* ».

Cette exception a été basée sur l'article L. 822-15, alinéa 2, première phrase du *Code de Commerce* français, qui prévoit : « *Lorsqu'une personne morale établit des comptes consolidés, les commissaires aux comptes de la personne morale consolidante et les commissaires aux comptes des personnes consolidées sont, les uns à l'égard des autres, libérés du secret professionnel.* ». En outre, conformément à la pratique internationale, cette exception visait à améliorer la communication de l'information dans le cadre du contrôle légal des comptes consolidés en autorisant les commissaires à partager leurs documents de travail et les résultats de leurs travaux.

Dans le texte de loi du 23 décembre 2005, il n'a cependant pas été stipulé clairement que ce principe pouvait être étendu aux personnes qui exercent une fonction de commissaire à l'étranger, ainsi qu'aux réviseurs d'entreprises qui exercent une mission de contrôle des comptes consolidés sans posséder toutefois la qualité de commissaire de la société consolidante.

Afin de combler cette lacune, l'article 79, § 2 de la loi coordonnée de 1953 étend le champ d'application de la suppression du secret professionnel entre le commissaire de la personne morale consolidante et les commissaires des personnes morales consolidées en Belgique au cas d'une personne exerçant, à l'occasion d'une consolidation, une fonction similaire à celle de commissaire dans une personne morale de droit d'un pays de l'Union européenne.

Enfin, en ce qui concerne la suppression du secret professionnel, le réviseur d'entreprises qui, sans exercer le mandat de commissaire, est chargé du contrôle des comptes consolidés, est assimilé au commissaire.

#### 3.2. COMPTES CONSOLIDÉS D'UN GROUPE DE DROIT D'UN PAYS EN DEHORS DE L'UNION EUROPEENNE

**143.** Tel que prévu au numéro 142, le(s) commissaire(s) de la personne morale consolidante et les commissaires des personnes morales consolidées sont les uns à l'égard des autres libérés du secret professionnel dans le cadre de l'établissement des comptes consolidés. Ainsi, les commissaires peuvent communiquer leurs documents de travail les uns aux autres dans le cadre d'un audit de groupe au sein de l'Union européenne et ce sans violer leur secret professionnel.

**144.** Cette exception à l'obligation du secret des commissaires n'est cependant pas d'application lors d'un audit de groupe en dehors de l'Union européenne. Dans

le cas contraire, le commissaire belge ne pourrait en effet plus – sur la base de son obligation du secret – refuser de communiquer des documents de travail belges à son confrère américain, dans le cadre de l’audit de groupe international. Ceci aurait pour conséquence que les documents de travail du commissaire belge pourraient être communiqués par son confrère américain à l’organe de supervision étranger, à savoir le PCAOB et ce sans violation du secret professionnel.

Il convient en outre d’attirer l’attention sur le fait que les Etats membres, conformément à l’article 47, 1., d) de la directive audit (cf. n° 106), « *peuvent autoriser la communication aux autorités compétentes d’un pays tiers de documents d’audit ou d’autres documents détenus par des contrôleurs légaux des comptes ou des cabinets d’audit par eux agréés, pour autant que : (...) il existe des accords sur les modalités de travail entre les autorités compétentes concernées sur une base de réciprocité.* ».

Ainsi on peut déduire de l’article 47 précité de la directive audit que les cabinets de révision ne peuvent pas communiquer directement au PCAOB des documents de travail belges spécifiques, même à la demande du PCAOB, mais uniquement indirectement par l’intermédiaire de l’organe de supervision belge.

L’article 47, 4. de la directive audit prévoit cependant des cas exceptionnels où les documents de travail pourraient être communiqués directement, *i.e.* sans intervention de l’organe de supervision belge.

En tous les cas, une des conditions pour aussi bien la communication directe qu’indirecte est l’existence d’accords sur les modalités de travail entre les deux organes de supervision sur une base de réciprocité. Dans ce contexte, l’article 35, § 2 de la loi coordonnée de 1953 prévoit ce qui suit :

*« L’Institut peut communiquer au Conseil supérieur des Professions économiques, au Comité d’avis et de contrôle de l’indépendance du commissaire, à la Chambre de renvoi et de mise en état ou à la Commission bancaire, financière et des assurances toute information pour l’exercice de leurs compétences. Il en va de même vis-à-vis des autorités compétentes des Etats membres de l’Union européenne, ou d’un pays tiers en cas d’accord international, incluant une clause de réciprocité.*

*Le Roi détermine les modalités relatives à l’échange des informations confidentielles et à la coopération avec les autorités compétentes d’un Etat membre de l’Union européenne et avec les autorités compétentes de pays tiers.* ».

En outre, l’article 77 de la loi coordonnée de 1953 prévoit, en ce qui concerne la coopération nationale et internationale, ce qui suit :

*« § 1<sup>er</sup>. Le Conseil supérieur des Professions économiques est désigné en qualité d’organe chargé de la coopération nationale entre les organes du système de supervision publique et chargé de la coopération internationale entre les systèmes de supervision publique des Etats membres de l’Union européenne, comme déterminé ci-après.*

*§ 2. (...)*

*§ 3. L’Institut, le Ministre en charge de l’Economie, le Procureur général, la Chambre de renvoi et de mise en état, le Conseil supérieur des Professions économiques, le Comité d’avis et de contrôle de l’indépendance du commissaire et les instances disciplinaires coopèrent avec les autorités compétentes des Etats*

*membres de l'Union européenne autant que nécessaire pour s'acquitter de leurs responsabilités respectives. Ces autorités se fournissent mutuellement assistance. En particulier, elles s'échangent des informations et coopèrent aux enquêtes relatives au déroulement des contrôles légaux des comptes.*

*Il en va de même vis-à-vis des autorités compétentes d'un pays tiers en cas d'accord international à condition que celui-ci contienne une clause de réciprocité.*

*§ 4. Le Roi peut déterminer les modalités relatives à l'échange des informations confidentielles et à la coopération entre les autorités compétentes visées aux paragraphes 2 et 3. ».*

A la lecture des articles 35, § 2 et 77 précités de la loi coordonnée de 1953 l'on pourrait donc déduire qu'en exécution de l'article 47 de la directive audit, le Conseil supérieur des Professions économiques soit en premier lieu l'autorité compétente pour la coopération internationale (certes, au sein de l'Union européenne), qui doit s'accorder avec le PCAOB sur les modalités de travail sur une base de réciprocité. Uniquement dans le cas d'un tel accord, une communication des documents de travail belges au PCAOB serait possible.



# **PARTIE 5**

## **CAS D'APPLICATION**

**V. YANGANDI**

Conseiller-adjoint IRE



## CHAPITRE 1<sup>er</sup> GENERALITES

### 1.1. UTILISATION D'INFORMATIONS PAR LE PERSONNEL

**145.** Le réviseur d'entreprises ne peut tirer aucun profit dans son intérêt ou dans celui d'un tiers des informations confidentielles dont il a pu prendre connaissance à l'occasion d'une mission de contrôle. Il ne peut pas être relevé de cette obligation même par le client. Le réviseur d'entreprises doit prendre des mesures appropriées pour éviter que ses collaborateurs ou employés venant à se trouver en possession d'informations relevant du secret professionnel n'en fassent un usage à des fins personnelles ou au profit de tiers quels qu'ils soient <sup>(1)</sup>.

### 1.2. RELATIONS ENTRE CLIENTS

**146.** Lorsqu'il a plusieurs clients qui ont des relations commerciales ou financières entre eux, le réviseur d'entreprises doit prêter une attention particulière aux risques de violation involontaire du secret professionnel.

### 1.3. ADMINISTRATION FISCALE

#### 1.3.1. Rapport sur un apport en nature

**147.** Un réviseur d'entreprises se pose la question suivante : le réviseur d'entreprises doit-il, dans le cadre du secret professionnel, transmettre à l'administration fiscale son rapport sur un apport en nature relatif à une société tombée en faillite ?

Le Conseil, sur proposition de la Commission juridique, a adopté l'avis suivant :

#### A. Principes

**148.** L'article 458 du Code pénal stipule : « (...) et toutes autres personnes dépositaires par état ou par profession, des secrets qu'on leur confie, qui, hors le cas où ils sont appelés à rendre témoignage en justice ou devant une commission d'enquête parlementaire et celui où la loi les oblige à faire connaître ces secrets, les auront révélés, seront punis d'un emprisonnement de huit jours à six mois et d'une amende de cent francs à cinq cent francs. ».

La base légale du secret professionnel du réviseur d'entreprises réside dans l'article 79 de la loi coordonnée de 1953.

Le secret professionnel couvre ainsi tous les faits et informations de nature confidentielle dont le réviseur d'entreprises a connaissance du fait de sa profession ou à l'occasion de l'exercice de celle-ci. Il ne porte pas sur des informations dont la publication est requise par la loi. En outre, il doit exister un lien de causalité entre la profession et les données confidentielles.

<sup>(1)</sup> IRE, *Vademecum*, t. I, 2005, p. 340.

B. Caractère public ou non du rapport du réviseur d'entreprises ?

**149.** Il faut examiner dans quelle mesure le rapport du réviseur d'entreprises présente ou non un caractère public.

Il convient tout d'abord de faire une comparaison avec une autre mission légale, à savoir le contrôle du réviseur d'entreprises lors de la proposition de dissolution d'une société dont la responsabilité est limitée.

L'article 181, § 1<sup>er</sup>, alinéa 3 du Code des sociétés stipule : « *Le commissaire ou, à défaut, un réviseur d'entreprises ou un expert-comptable externe désigné par l'organe de gestion fait rapport sur cet état et indique, notamment, s'il reflète complètement, fidèlement et correctement la situation de la société.* ».

76

CAS D'APPLICATION

Le paragraphe 4 du même article stipule : « *Avant de dresser l'acte authentique de la décision de dissolution de la société, le notaire doit vérifier et attester l'existence et la légalité externe des actes et formalités incombant, en vertu du § 1<sup>er</sup>, à la société auprès de laquelle il instrumente.* ».

*L'acte reproduit les conclusions du rapport établi conformément au § 1<sup>er</sup> par le commissaire ou par le réviseur d'entreprises ou par l'expert-comptable externe.* ».

**150.** Ainsi, en ce qui concerne le rapport du réviseur d'entreprises émis lors d'une liquidation de société, le paragraphe 1.3.3. des Normes relatives au contrôle à opérer lors de la proposition de dissolution d'une société dont la responsabilité est limitée, stipule :

« *Le rapport du professionnel sera en forme longue, c'est-à-dire qu'il donnera une description appropriée des postes significatifs de la situation active et passive en attachant une attention particulière aux règles d'évaluation et aux principaux travaux de contrôle effectués. Le rapport doit contribuer à donner une vue de la réalité de l'actif net aux actionnaires et au liquidateur.* ».

*Le rapport ne doit pas être déposé au greffe du tribunal de commerce.*

*Les conclusions du rapport du professionnel sont reproduites dans l'acte authentique qui constate la dissolution. L'extrait de cet acte authentique, qui doit être déposé au greffe et publié dans les annexes du Moniteur belge, ne doit pas reprendre ces conclusions.* » (Cf. IRE, *Vademecum*, Tome II, 2007, p. 472).

Il résulte tant de l'article 181 du Code des sociétés que du paragraphe 1.3.3. des Normes relatives au contrôle à opérer lors de la proposition de dissolution d'une société dont la responsabilité est limitée que le rapport du réviseur d'entreprises émis lors d'une liquidation de société ne présente pas un caractère public.

**151.** En revanche, en ce qui concerne un apport en nature, l'article 444, dernier alinéa du Code des sociétés relatif aux apports en nature stipule que : « *Les fondateurs rédigent un rapport spécial dans lequel ils exposent l'intérêt que présentent pour la société les apports en nature et, le cas échéant, les raisons pour lesquelles ils*



*s'écartent des conclusions du réviseur. Ce rapport est déposé en même temps que celui du réviseur au greffe du tribunal de commerce conformément à l'article 75. ».*

Quant au quasi-apport, l'article 447, alinéa 2 *in fine* du Code des sociétés dispose que : « *Le rapport du réviseur et le rapport spécial du conseil d'administration sont déposés au greffe du tribunal de commerce conformément à l'article 75. ».*

**152.** En outre, l'article 69, 6° du Code des sociétés relatif aux formalités de publicité stipule, quant à un apport en nature dans le cadre d'une constitution de société, que : « *L'extrait de l'acte constitutif des sociétés, à l'exception des groupements d'intérêt économique, contient : la manière dont le capital social ou, à défaut, le fonds social est formé ainsi que, le cas échéant, les conclusions du réviseur d'entreprises concernant les apports en nature. ».* C'est le notaire qui doit s'occuper du dépôt de cet extrait.

Conformément à l'article 453, 6° du Code des sociétés relatif aux mentions de l'acte de société : « *L'acte de société mentionne, outre les indications contenues dans l'extrait destiné à publication en vertu de l'article 69 : (...) la spécification de chaque apport en nature, le nom de l'apporteur, le nom du réviseur d'entreprises et les conclusions de son rapport, le nombre et la valeur nominale ou, à défaut de valeur nominale, le nombre des actions émises en contrepartie de chaque apport ainsi que, le cas échéant, les autres conditions auxquelles l'apport est fait. ».*

S'agissant d'un apport en nature dans le cadre d'une augmentation de capital, les règles relatives aux modifications des statuts d'actes authentiques s'appliquent. Le dépôt se déroule comme dans le cadre d'une constitution (art. 75, al. 1<sup>er</sup>, 2° C. Soc.).

**153.** De ce qui précède, il résulte que le rapport du réviseur d'entreprises concernant l'apport en nature doit être déposé au greffe du tribunal de commerce, mais ne doit pas être rendu public par voie de publication dans les Annexes du *Moniteur belge*. Seules les conclusions du rapport du réviseur d'entreprises concernant l'apport en nature seront reprises dans l'extrait d'acte authentique, qui doit être déposé au greffe du tribunal de commerce et publié dans les Annexes du *Moniteur belge*.

Il convient de souligner que les conclusions en cas de quasi-apport ne font pas l'objet d'une publication aux Annexes du *Moniteur belge*. Seul le rapport est déposé au greffe du tribunal de commerce.

Les Normes relatives au contrôle des apports en nature et quasi-apports ne prévoient rien au sujet de l'absence de dépôt du rapport. Le réviseur d'entreprises doit y être attentif, en particulier s'il est le commissaire de la société dans laquelle l'apport est fait.

### *C. Conclusion*

**154.** Le Conseil est d'avis que le réviseur d'entreprises doit invoquer le secret professionnel lorsque l'administration fiscale lui demande de transmettre son rapport

intégral. Bien que les conclusions en cas d'apport en nature doivent être rendues publiques, et que le rapport du réviseur d'entreprises en cas d'apport en nature et de quasi-apport doit être déposé (il a donc aussi un caractère public mais moyennant une accessibilité plus difficile), cela n'implique pas que le réviseur d'entreprises soit tenu de le transmettre à l'administration fiscale.

L'Institut recommande au réviseur d'entreprises de signaler à l'organe de gestion de procéder au dépôt au greffe du rapport de révision.

Même au cas où le client a donné son autorisation au réviseur d'entreprises afin de répondre à la demande de l'administration fiscale, le secret professionnel reste d'application dans le chef du réviseur d'entreprises. D'ailleurs, l'exception au secret professionnel en cas d'autorisation écrite de l'entreprise vaut uniquement pour la communication d'une attestation ou d'une confirmation (art. 458 C. pén., *juncto* art. 79, § 1<sup>er</sup>, a) de la loi coordonnée de 1953).

Par ailleurs, le réviseur d'entreprises est tenu au secret professionnel vis-à-vis de toutes les administrations publiques y compris les administrations fiscales. Rappelons, dans ce dernier cas, l'article 334 du Code des impôts sur les revenus selon lequel l'administration peut solliciter l'intervention de l'autorité disciplinaire de l'Institut (le Conseil de l'IRE) à l'effet d'apprécier si, et éventuellement dans quelle mesure, la demande de renseignements se concilie avec le secret professionnel. Si le Service public fédéral des Finances désire obtenir le rapport sur un apport en nature, il peut saisir le Conseil de l'Institut qui appréciera si, et éventuellement dans quelle mesure, la demande de ces renseignements se concilie avec le secret professionnel du réviseur d'entreprises <sup>(2)</sup>.

### 1.3.2. Rapport sur un quasi-apport

**155.** Un réviseur d'entreprises a reçu une demande émanant de l'administration des contributions directes visant à fournir une copie signée du rapport relatif à un quasi-apport, ainsi que l'ensemble des méthodes de calcul appliquées afin de fixer la valeur de l'usufruit. Il se demandait si le secret professionnel devait être invoqué.

L'argumentation et la conclusion développées sous le point 1.3.1. peuvent être appliquées à ce cas, par analogie avec l'apport en nature.

### 1.3.3. Informations contenues dans des documents de travail

**156.** Un réviseur d'entreprises s'est adressé à l'Institut afin de savoir si un inspecteur de la T.V.A. a le droit, sur la base de l'article 62, § 1<sup>er</sup> du Code de la taxe sur la valeur ajoutée, d'exiger certains documents ou informations contenues dans les documents de travail du réviseur d'entreprises. Le réviseur d'entreprises en question a été interpellé par l'inspecteur de la T.V.A. dans le cadre d'un rapport sur un apport en nature.

**157.** La Commission juridique rappelle que le réviseur d'entreprises est tenu par le secret professionnel en vertu de l'article 458 du Code pénal. S'il obtient

<sup>(2)</sup> Cf. IRE, *Vademecum*, t. I, 2005, p. 340-341.

l'autorisation écrite de son client de transmettre certains documents confidentiels, il pourrait accéder à la requête de l'inspecteur de la T.V.A. Il ne peut toutefois jamais y être obligé. La Commission juridique est donc d'avis que l'article 458 du Code pénal prime sur l'article 62, § 1<sup>er</sup> du Code de la taxe sur la valeur ajoutée. Il est stipulé dans ce dernier article que :

*« Toute personne est tenue de fournir verbalement ou par écrit, à toute réquisition des agents de l'administration qui a la taxe sur la valeur ajoutée dans ses attributions, tous renseignements qui lui sont réclamés aux fins de vérifier l'exacte perception de la taxe à sa charge ou à la charge de tiers. ».*

**158.** La Commission attire enfin l'attention sur le fait que l'application de l'article 458 du Code pénal ne concerne, bien entendu, que des données *confidentielles*.

#### **1.3.4. Management letter**

**159.** Au début de l'année 2006, l'Institut a été contacté par une société ayant reçu un questionnaire de l'administration fiscale dans le cadre d'un contrôle des impôts sur les revenus. L'un des points de ce questionnaire visait à demander à la société de remettre une copie de la *management letter* dans laquelle le commissaire faisait part au conseil d'administration de ses recommandations pour l'avenir.

L'Institut a adressé le courrier suivant au Ministre des Finances :

**160.** « Le Conseil de l'IRE est parfaitement conscient de l'existence de l'article 316 du C.I.R 1992 qui stipule : *« Sans préjudice du droit de l'administration de demander des renseignements verbaux, toute personne passible de l'impôt des personnes physiques, de l'impôt des sociétés, de l'impôt des personnes morales et de l'impôt des non-résidents a l'obligation, lorsqu'elle en est requise par l'administration, de lui fournir, par écrit, dans le mois de la date d'envoi de la demande, ce délai pouvant être prolongé pour de justes motifs, tous renseignements qui lui sont réclamés aux fins de vérifier sa situation fiscale. ».*

Le Conseil de l'IRE déplore néanmoins vivement cette demande.

Nous sommes en effet d'avis que, si une société soumise au contrôle externe de ses comptes par un réviseur d'entreprises sait que l'administration fiscale pourra lui demander copie de cette *management letter*, cela générera une dose de méfiance de la part de la société vis-à-vis du réviseur d'entreprises. Or, il est essentiel pour l'exercice de la mission légale du réviseur d'entreprises que celui-ci puisse bénéficier de la confiance de la société.

Dans ce contexte, le Conseil attire l'attention sur le fait que l'obligation qui incombe au commissaire, en vertu de l'article 34 de la loi du 2 août 2002 relative à la surveillance du secteur financier et aux services financiers, de transmettre tout document à la Commission bancaire, financière et des assurances (CBFA), n'est pas à comparer avec la communication à l'administration fiscale de la *management letter*. La société contrôlée est d'ailleurs au courant du fait que le commissaire a des contacts avec l'autorité prudentielle.

**161.** Nous tenons du reste à souligner que, en sa qualité de commissaire, le réviseur d'entreprises remplit un rôle préventif en matière de détection de fraude. Toute atteinte au statut du réviseur d'entreprises ne peut dès lors qu'être contre-productive, du point de vue même de la lutte contre la fraude, alors que celle-ci constitue un objectif partagé par l'administration fiscale et les réviseurs d'entreprises.

A l'extrême, la multiplication du genre de questionnaire prémentionné rendra *in fine* l'usage de la *management letter* impossible en pratique, ce qui serait dommageable pour les entreprises belges, grandes ou PME.

En outre, le Conseil, sur avis de la Commission juridique, souhaite faire observer que la *management letter* est un document unilatéral et confidentiel, émanant du réviseur d'entreprises et adressé à l'organe de gestion de la société, et dès lors protégé par l'article 8.1. de la Convention européenne de Sauvegarde des Droits de l'Homme et des Libertés Fondamentales, ainsi que par le secret professionnel du réviseur d'entreprises. Ledit article 8 permet certes, en son point 2, l'ingérence d'une autorité publique pour autant que cette ingérence soit prévue par la loi et qu'elle constitue une mesure nécessaire dans une société démocratique pour poursuivre les objectifs visés à l'article 8.2. Conformément à la jurisprudence de la Cour Européenne des Droits de l'Homme, l'article 8 est applicable aux matières fiscales.

**162.** Du reste, le législateur fiscal a bien été conscient des difficultés spécifiques que pose l'accès de l'administration fiscale aux documents de diverses professions libérales tenues au secret professionnel. L'article 334 C.I.R. 1992 prévoit en effet: « Lorsque la personne requise en vertu des articles 315, alinéas 1<sup>er</sup> et 2, 315bis, alinéas 1<sup>er</sup> à 3, 316 et 322 à 324, se prévaut du secret professionnel, l'administration sollicite l'intervention de l'autorité disciplinaire territorialement compétente à l'effet d'apprécier si et éventuellement dans quelle mesure la demande de renseignements ou de production de livres et documents se concilie avec le respect du secret professionnel. ».

Le Conseil est dès lors d'avis qu'il n'est pas acceptable qu'un tiers, *in casu* l'administration fiscale, s'adresse au client d'une personne tenue au secret professionnel, afin d'obtenir par ce biais les informations que cette personne ne peut fournir directement, étant donné qu'elle est soumise au secret professionnel.

**163.** En conclusion, le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises souhaite solliciter du Ministre des finances, garant de l'intérêt général, qu'il soit mis fin à toute volonté de la part de quelque service fiscal que ce soit d'obtenir accès à la *management letter* ou à d'autres documents de même nature adressés par un réviseur d'entreprises à une société, sauf dans le strict respect de l'article 334 du C.I.R. <sup>(3)</sup>.

#### 1.4. RELATION AVEC DES TIERS NON SOUMIS AU SECRET PROFESSIONNEL

**164.** Lorsque, pour satisfaire d'une manière complète aux instructions d'un client, il est nécessaire de consulter des personnes qui ne sont pas membres d'une profession astreinte au secret professionnel, le réviseur d'entreprises doit aviser son client de

<sup>(3)</sup> IRE, Vademecum, t. I, 2005, p. 340.

son intention de consulter ces personnes et du fait qu'elles ne sont pas liées par les règles disciplinaires du secret professionnel.

## 1.5. ORGANES DE L'INSTITUT

**165.** Conformément à l'article 35, § 1<sup>er</sup> de la loi coordonnée de 1953, l'article 458 du Code pénal est d'application pour l'Institut, ses organes, les membres de ses organes et les membres de son personnel, sans préjudice des dispositions prévues à l'article 77 de cette loi <sup>(4)</sup>.

## 1.6. COPIE DE DOCUMENTS SAISIS

**166.** Dans la mesure où le réviseur d'entreprises aurait reçu l'autorisation du juge d'instruction de conserver en copie certains documents saisis, ceux-ci doivent (...) être traités selon les règles usuelles relatives au secret professionnel. En d'autres termes, ils pourraient être remis à un organe responsable de la société qui a demandé le contrôle mais en aucune façon le réviseur d'entreprises ne peut le communiquer à d'autres personnes sans violer ses obligations. Toutefois, s'agissant de documents saisis, le réviseur d'entreprises doit agir avec une extrême prudence et ceci justifie qu'un contact soit pris avec le juge d'instruction à propos de tout usage qui pourrait être fait de ces documents.

## 1.7. DELIT D'INITIE

**167.** L'article 25, § 1<sup>er</sup>, 1<sup>o</sup> de la loi du 2 août 2002 relative à la surveillance du secteur financier et aux services financiers prévoit ce qui suit : « *Il est interdit à toute personne qui dispose d'une information dont elle sait ou devrait savoir qu'elle a un caractère privilégié (...), a) d'acquérir ou de céder, ou de tenter d'acquérir ou de céder, pour son compte propre ou pour le compte d'autrui, directement ou indirectement, les instruments financiers sur lesquels porte l'information ; b) de communiquer une telle information à une autre personne, si ce n'est dans le cadre normal de l'exercice de son travail, de sa profession ou de ses fonctions ; (c) de recommander à un tiers d'acquérir ou de céder, ou de faire acquérir ou céder par une autre personne, sur la base de l'information privilégiée, les instruments financiers sur lesquels porte l'information.* ».

L'article 2, 14<sup>o</sup> de la loi du 2 août 2002 prévoit d'ailleurs que « *toute information qui n'a pas été rendue publique, qui a un caractère précis et qui concerne, directement ou indirectement, un ou plusieurs émetteurs d'instruments financiers, ou un ou plusieurs instruments financiers, et qui, si elle était rendue publique, serait susceptible d'influencer de façon sensible le cours des instruments financiers ou celui d'instruments financiers dérivés qui leur sont liés* » doit être considérée comme « *information privilégiée* ».

<sup>(4)</sup> *Ibid.*

## 1.8. INFORMATIONS CONFIDENTIELLES OBTENUES A L'OCCASION D'UNE AUTRE MISSION

**168.** Un confrère a sollicité l'avis de l'Institut <sup>(5)</sup> à propos du cas concret suivant. L'intéressé était commissaire auprès d'une société dans laquelle le comptable venait de démissionner.

L'entreprise avait fait appel à un comptable intérimaire dont le nom n'était pas inconnu du commissaire : cette personne avait été employée par un autre client qui s'en était séparé en raison de pratiques frauduleuses. Selon les dernières informations en possession du commissaire, une instance judiciaire était toujours en cours contre le comptable en question. Ayant demandé le *curriculum vitae* de cette personne, le document établi par l'agence de travail temporaire lui fut soumis. Le texte mentionnait effectivement l'ancien employeur, mais sous une dénomination sociale modifiée depuis plusieurs années, ce qui compliquait les vérifications. Que pouvait faire le commissaire? Pouvait-il communiquer au conseil d'administration de la société contrôlée l'information dont il disposait sur le comptable intérimaire?

**169.** Le Conseil n'a pu répondre que par la négative à cette question, car cette information est couverte par le secret professionnel. Il s'agissait d'une information obtenue à l'occasion d'une mission auprès d'une société dont il est interdit de se servir dans l'exercice d'une autre mission auprès d'une autre société. La seule solution consistait dès lors à recommander au conseil d'administration de demander des informations plus complètes que celles figurant dans le *curriculum vitae* du comptable.

C'est à la société elle-même qu'il incombe de rassembler les informations nécessaires et d'en tirer les conclusions. Toute intervention plus directe du commissaire aurait constitué, sans doute, une violation du secret professionnel.

**170.** Un autre confrère a été confronté à un problème tout aussi délicat. Il avait été associé à une fusion entre deux sociétés, opération à propos de laquelle il avait établi le rapport relatif à l'apport. Pendant ses travaux de contrôle, il avait constaté que l'une des sociétés concernées avait vendu un bien immobilier à une troisième société auprès de laquelle il était commissaire. L'opération avait donné lieu à l'établissement d'un compromis de vente, au paiement d'un acompte et à l'attribution d'un emprunt. Tout ceci avait été enregistré dans la comptabilité de la société fusionnée, mais on ne trouvait aucune trace de l'opération dans celle de la troisième société. Le confrère s'est évidemment interrogé sur la nécessité d'émettre des observations dans son rapport de révision relatif à la troisième société et il a demandé l'avis de l'Institut.

L'information avait été obtenue à l'occasion de la fusion et se trouvait de ce fait couverte par le secret professionnel. Toutefois, si la transaction immobilière était détaillée dans le rapport sur l'apport, il ne pouvait plus être question de secret car le commissaire était en mesure de produire ce rapport devant le conseil d'administration de la troisième société. Ceci suppose que les éléments soient repris dans le rapport car, à défaut, le secret professionnel serait de mise et dans l'exercice de sa fonction de commissaire de la troisième société, le réviseur d'entreprises ne pourrait pas faire état d'informations recueillies à l'occasion de l'établissement du rapport sur l'apport réalisé à la demande d'une autre société.

<sup>(5)</sup> IRE, *Vademecum*, t. I, 2005, p. 343-344.

Dans ce cas, le Conseil a conseillé d'affiner le contrôle dans la troisième société, dans l'espoir de trouver une trace quelconque de la transaction, permettant de demander des explications au conseil d'administration.

#### 1.9. DEMANDE DE PAIEMENT D'HONORAIRES ET PRESENTATION DES DOSSIERS DE TRAVAIL

**171.** Un commissaire assigne un client pour non-paiement des honoraires dus pour l'exécution de son mandat. Le client prétend toutefois qu'il n'y aurait pas eu de prestations. Le conseil du réviseur d'entreprises souhaite soumettre les dossiers d'audit complets au tribunal afin de réfuter cette allégation. Est-ce possible?

Avant d'aborder la question de savoir si le secret professionnel est mis en péril, rappelons le fait que, lors de la nomination d'un commissaire, la rémunération est fixée par l'assemblée générale. On peut partir du principe que le commissaire exécute sa mission de contrôle conformément aux prescriptions légales et professionnelles. Il semble donc que ce n'est pas le commissaire qui doit prendre l'initiative de prouver les activités de contrôle exercées pour obtenir le paiement de ses honoraires.

Les documents de travail reflètent l'exécution de la mission ; ces dossiers appartiennent au réviseur d'entreprises et relèvent de son secret professionnel. Les documents de travail contiennent inévitablement des informations confidentielles dont le réviseur d'entreprises a pris connaissance, du fait de ou à la suite de l'exercice de sa profession.

**172.** Les dispositions légales en matière de secret professionnel, notamment l'article 458 du Code pénal et l'article 79, § 1<sup>er</sup> de la loi coordonnée de 1953, comportent certaines exceptions explicites au secret professionnel. La présentation spontanée par le réviseur d'entreprises des documents de travail à un tribunal dans le cadre d'une requête de paiement d'honoraires ne tombe pas dans ces exceptions prévues par la loi. Certains estiment que le réviseur d'entreprises aurait tout de même le droit d'apporter les éléments nécessaires qui doivent supporter le bien-fondé de sa requête. Comme le dit à raison le Prof. M. FRANCHIMONT <sup>(6)</sup>, il est toutefois conseillé d'être extrêmement prudent et de ne dévoiler que les éléments strictement nécessaires à la défense de ses droits.

#### 1.10. L'INFORMATION ANNUELLE

**173.** Dans le courant de l'année, le Conseil a réagi <sup>(7)</sup> positivement à la demande d'un juge d'instruction d'avoir accès à l'information annuelle d'une société de révision, telle que communiquée à l'Institut.

Le Conseil est d'avis que le secret professionnel ne peut être invoqué à l'égard du juge d'instruction en ce qui concerne l'information que les réviseurs d'entreprises doivent communiquer annuellement à l'Institut, en application de l'article 31 du règlement d'ordre intérieur.

<sup>(6)</sup> Cf. *Le secret professionnel du réviseur d'entreprises*, Bruxelles, C.B.N.C.R., 1986/2, p. 33-34.

<sup>(7)</sup> IRE, *Vademecum*, t. I, 2005, p.346-347.

Dans le cas d'espèce, le Conseil a estimé qu'il n'y avait aucune raison de ne pas donner suite à la demande du juge d'instruction de lui transmettre l'information annuelle.

## 1.11. LES CONTACTS ENTRE LES CONFRERES

### 1.11.1. Collège avec un non-réviseur d'entreprises

**174.** La question se pose de savoir si le secret professionnel existe entre les membres d'un collège dans le cadre d'un mandat de commissaire exercé collégalement avec une personne ne possédant pas la qualité de réviseur d'entreprises (p. ex. un membre de la Cour des comptes).

Le texte de l'article 79, § 1<sup>er</sup>, *b*) de la loi coordonnée de 1953 stipule expressément que le réviseur d'entreprises n'est pas tenu au secret professionnel dans le cadre de la communication d'une attestation ou d'une confirmation adressée à un commissaire ou à une personne exerçant dans une entreprise de droit étranger une fonction similaire à celle de commissaire.

Il convient de noter que les membres de la Cour des comptes sont membres du collège de commissaires. Or, au sein d'un collège de commissaires, il n'y a pas de secret professionnel <sup>(8)</sup>.

### 1.11.2. Révocation d'un rapport d'un confrère

**175.** Lorsqu'un réviseur d'entreprises, à qui la mission avait initialement été confiée, a établi un rapport auquel l'assemblée générale ou le conseil d'administration ne souscrivent pas, ils sont libres de s'écarter des conclusions de ce réviseur d'entreprises. Le cas échéant, les raisons de cet écart doivent être exposées dans le rapport spécial visé à l'article 222, alinéa 2 du Code des sociétés. Les deux rapports doivent être déposés au greffe du tribunal de commerce.

S'il existe de bonnes raisons pour ne pas accepter le rapport tel qu'il a été établi par le premier réviseur d'entreprises, la société peut toujours lui demander d'annuler son rapport et d'établir un nouveau rapport adapté, compte tenu d'éventuelles données complémentaires. Lorsque la société estime finalement avoir de bonnes raisons de charger un autre réviseur d'entreprises de l'établissement d'un rapport sur le quasi-rapport, le conseil d'administration fondera cette décision et considérera le premier rapport comme non existant.

Etant donné que le deuxième réviseur d'entreprises a connaissance de la mission du premier réviseur d'entreprises, il est déontologiquement recommandé que le deuxième réviseur d'entreprises le contacte et demande si, d'un point de vue professionnel, il a des objections quant à l'acceptation de cette mission. Il doit toutefois juger lui-même de l'opportunité d'accepter cette mission. Il ne s'agit cependant pas d'une « révocation » du rapport d'un confrère.

**176.** En règle générale, lorsque le réviseur d'entreprises présage qu'il pourrait être amené à mettre en cause le travail ou le rapport d'un confrère, il est tenu de l'en informer,

<sup>(8)</sup> *Ibid.*



conformément à l'article 25 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises. Ce contact n'est pas soumis au secret professionnel, sauf en cas d'opposition de la personne qui a confié la mission au premier réviseur d'entreprises (art. 79, § 1<sup>er</sup>, d) de la loi coordonnée du 22 juillet 1953).

Enfin, le réviseur d'entreprises devra s'assurer que son confrère a été payé pour la mission qu'il a accomplie et sur laquelle il a émis un rapport <sup>(9)</sup>.

## 1.12. CONFIRMATION D'UNE DETTE D'UN MEMBRE DU PERSONNEL

**177.** A la date du bilan, un membre du personnel d'une société a confirmé par écrit qu'il a une dette à l'égard de cette société. Après la date du bilan, la société a été vendue à un tiers, des restructurations ont eu lieu et le membre du personnel a été licencié. A présent, il nie avoir une dette à l'égard de la société. La société demande dès lors si elle peut obtenir une copie de cette confirmation pour appuyer sa demande.

Le secret professionnel couvre en principe tous les faits et informations de nature confidentielle dont le réviseur d'entreprises a connaissance du fait de sa profession ou à l'occasion de l'exercice de celle-ci. En outre, il doit exister un lien de causalité entre la profession et les données confidentielles <sup>(10)</sup>.

L'on peut toutefois se référer aux positions du Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (IRE) reprises dans le *Vademecum*, 2005, Tome I :

- paragraphe 3.2.3, alinéa 2 ;
- paragraphe 3.2.6.

De la lecture de ces commentaires, il apparaît que le commissaire n'a pas enfreint les règles du secret professionnel en informant l'assemblée générale ou le conseil d'administration de la confirmation de dette souscrite par le membre du personnel concerné. D'ailleurs, ce document n'est qu'une confirmation d'une créance reprise dans la comptabilité et pour laquelle il devrait normalement exister une convention signée entre les parties <sup>(11)</sup>.

## 1.13. *TIMESHEETS* DU REVISEUR D'ENTREPRISES

**178.** Selon une jurisprudence constante, le secret professionnel couvre tous les faits et informations de nature confidentielle dont le réviseur d'entreprises a connaissance du fait de sa profession ou à l'occasion de l'exercice de celle-ci. Dès lors, les *timesheets* d'un expert-comptable ne tombent, en principe, pas sous le champ d'application de l'article 458 du Code pénal (« Les *timesheets* ne tombent pas sous le secret professionnel de l'expert comptable », in *Accountancy fiscalité*, 28 juin 2007, n° 24, p. 1-2). Par analogie, l'on peut supposer qu'il en est de même pour le réviseur d'entreprises.

<sup>(9)</sup> <http://www.icci.be/nl/adviezen/Pages/Mogelijkeopdrachtovereenquasi-inbreng.aspx>.

<sup>(10)</sup> IRE, *Vademecum*, 2005, t. I, p. 333.

<sup>(11)</sup> <http://www.icci.be/nl/adviezen/Pages/Beroepsgeheimenbevestiging.aspx>.

En effet, les *timesheets* ont principalement pour but de répertorier les heures de travail des réviseurs d'entreprises afin de pouvoir calculer leurs honoraires. Toutefois, le secret professionnel est d'application pour les *timesheets* contenant des informations confidentielles sur le client (p. ex. la stratégie fiscale du client). Le cas échéant, le réviseur d'entreprises devra invoquer le secret professionnel pour refuser la consultation de ses *timesheets* par des tiers.

86

CAS D'APPLICATION

## CHAPITRE 2 COMMUNICATIONS

### 2.1. AU CURATEUR

**179.** En général, le réviseur d'entreprises, lorsqu'il n'est pas tenu au secret professionnel vis-à-vis d'une personne déterminée, par exemple le juge d'instruction, a le choix de communiquer ou non ses documents de travail. Vis-à-vis d'une personne à l'endroit de laquelle le réviseur d'entreprises est tenu au secret professionnel, comme par exemple le procureur du Roi, le réviseur d'entreprises n'a pas le choix. Il ne peut rien communiquer, sous peine de violer le secret professionnel.

S'agissant de la question de savoir si le réviseur d'entreprises serait tenu au secret professionnel vis-à-vis du curateur, le Conseil se demande quel est le statut du curateur. Le curateur peut être considéré comme le représentant aussi bien du failli que des créanciers. Cette approche classique est toutefois mise en question <sup>(12)</sup>.

Le Conseil note en outre que le curateur n'est pas lui-même tenu au secret professionnel et qu'en vertu de l'article 36 de la loi sur les faillites du 8 août 1997, le procureur du Roi peut demander au curateur de lui fournir toutes les informations qu'il juge utiles. Si le curateur transmet au procureur du Roi les informations demandées au, et obtenues du réviseur d'entreprises, le risque existe qu'une action en responsabilité puisse être intentée contre le curateur et, à titre accessoire, contre le réviseur d'entreprises.

**180.** Compte tenu des incidences pénales possibles (p. ex. abus de biens sociaux) liées à la communication de documents à caractère « confidentiel » (p. ex. aveu), il est donc recommandé que le réviseur d'entreprises ne communique pas lesdits documents au curateur.

Pour ce qui est des documents connus du public ou ceux dont la communication n'est pas susceptible de porter préjudice à des tiers, le Conseil est d'avis que cela ne pose pas de problème.

Le Conseil tient à rappeler que le secret professionnel vise les données confidentielles et selon l'avis de la Commission juridique, il y a lieu d'examiner la nature des données pour apprécier le caractère confidentiel.

*In concreto*, deux hypothèses doivent être distinguées :

1) les documents confiés au commissaire par la société

**181.** S'il s'agit de données publiques (p. ex. des comptes annuels déposés, les rapports publiés aux Annexes du *Moniteur belge*), le secret professionnel n'est pas d'application. Il en est autrement si les données ont été communiquées au commissaire par un employé ou un administrateur. Dans cette hypothèse, le commissaire est tenu au respect du secret professionnel, en ce compris à l'égard de l'organe de gestion.

<sup>(12)</sup> Cf. p. ex. Ph. ERNST, « De organen van faillissement » in *Faillissement & Gerechtig Akkoord : het nieuwe recht*, H. BRAECKMANS, E. DIRIX et E. WYMEERSCH (Ed.), Anvers, Kluwer Rechtswetenschappen, 1998, p. 321, n° 17 ; I. VEROUGSTRAETE (Ed.), *Manuel de la faillite et du concordat*, Bruxelles, Editions Kluwer, 2003, p. 260-261, n° 387.

2) les documents créés par le commissaire

**182.** Il s'agit par exemple d'une lettre de confirmation ou d'une confirmation de soldes. Ce type de document est effectivement couvert par le secret professionnel.

En conséquence, aucun accès ne peut être accordé aux documents de travail lorsqu'ils contiennent des données confidentielles <sup>(13)</sup>.

**183.** Il est souvent fait appel aux services des réviseurs d'entreprises, tout particulièrement dans le cadre de la curatelle d'une faillite. Dans ce cas précis, la question est également de savoir si le réviseur d'entreprises est tenu au secret professionnel.

Dans le cas présenté, l'objet de la mission consistait principalement à mettre à jour les manquements des administrateurs dans le cadre de la gestion de sociétés faisant partie d'un groupe.

Les curateurs ont transmis au parquet une copie du rapport du réviseur d'entreprises, dans la mesure où ce rapport révèle les infractions commises sur le plan pénal.

Le parquet a désigné un expert chargé d'analyser la comptabilité de la société. A cette fin, l'expert a reçu le rapport du réviseur d'entreprises désigné par la curatelle. Le réviseur d'entreprises refuse de transmettre ses documents de travail à l'expert, considérant qu'il est tenu au secret professionnel.

Le parquet s'interroge sur la portée du secret professionnel auquel est tenu le réviseur d'entreprises, qui n'est pas intervenu en tant que commissaire mais qui a été chargé d'une mission en tant qu'expert. Selon le parquet, les experts qui exercent une profession soumise au secret professionnel (p. ex. les réviseurs d'entreprises) et qui sont chargés d'une mission dans le cadre d'un mandat juridique ne sont pas tenus au secret professionnel vis-à-vis des instances judiciaires requérantes.

Après avoir obtenu l'avis de la Commission juridique, le Conseil est d'avis que la curatelle n'a pas le droit d'accéder aux documents de travail du réviseur d'entreprises. Par conséquent, le réviseur d'entreprises n'est pas non plus obligé de transmettre ses documents de travail à l'expert. La Commission juridique attire l'attention sur le fait que le réviseur d'entreprises n'est pas intervenu en qualité d'expert pour le compte du tribunal mais à la demande de la curatelle <sup>(14)</sup>.

## 2.2. A DES EXPERTS

**184.** Un réviseur d'entreprises a demandé à la Commission juridique s'il pouvait fournir des informations aux experts désignés par la Cour d'appel, compte tenu du secret professionnel auquel il est tenu en sa qualité de réviseur d'entreprises.

Le Conseil de l'Institut, sur proposition de la Commission juridique, est d'avis que le secret professionnel du réviseur d'entreprises n'autorise nullement que le commissaire fournisse des informations aux experts désignés par un tribunal.

<sup>(13)</sup> IRE, *Vademecum*, t. I, 2005, p. 349-350.

<sup>(14)</sup> IRE, *Vademecum*, t. I, 2005, p. 351.

Le commissaire ne peut dès lors fournir des réponses aux questions qui lui sont posées par les experts, même lorsqu'il en a reçu l'autorisation écrite de la part de son client. Par client il faut entendre l'organe ou la personne compétente pour représenter la société.

Le Conseil attire l'attention sur le fait que le commissaire est, par contre, autorisé à confirmer oralement, en présence du client, notamment l'organe de gestion ou son préposé, les informations divulguées par l'organe de gestion, à condition de l'accord écrit de l'entreprise concernant le système de confirmations d'informations par le commissaire, conformément à l'article 79, § 1<sup>er</sup>, a) de la loi coordonnée de 1953.

Par conséquent, le Conseil amende sa position antérieure relative aux communications aux experts dans le cadre du secret professionnel, qui a été publiée dans le *Rapport annuel*, 1992, p. 32-33 et dans le *Vademecum*, t. I, Doctrine, 2005, p. 351 <sup>(15)</sup>.

### 2.3. A L'ACTIONNAIRE

**185.** Un confrère a demandé au Conseil si la cession de l'intégralité des parts d'une société à de nouveaux actionnaires pouvait influencer la portée du secret professionnel du commissaire. Le Conseil a fait l'analyse suivante <sup>(16)</sup>.

Le mandant du commissaire est sans conteste la société et non son conseil d'administration, ni l'un ou l'autre de ses actionnaires majoritaires. En conséquence, on peut légitimement déduire que les règles relatives au secret professionnel ne peuvent empêcher le commissaire de communiquer quelque renseignement que ce soit à l'assemblée générale ou au conseil d'administration qui en est le délégué, en leur capacité fonctionnelle. Cette interprétation demeure valable même après un changement d'actionnaires.

On rappellera qu'un actionnaire en particulier ne peut jamais être considéré comme la société, quand bien même il en serait l'actionnaire majoritaire. On devrait déduire à juste titre que le commissaire ne peut communiquer avec un actionnaire en particulier, en dehors des obligations qui lui sont faites par la loi et notamment en ce qui concerne l'exception prévue à l'article 79, § 1<sup>er</sup>, b) de la loi coordonnée de 1953 pour le contrôle des comptes annuels et des comptes consolidés.

**186.** En principe, on doit dès lors conclure que le commissaire ne peut plus communiquer d'informations à une personne qui ne représente plus la société, quand bien même elle en fut l'actionnaire majoritaire. On se demandera néanmoins dans quelle mesure les réponses à fournir à cet ancien actionnaire constituent la révélation d'un secret professionnel. Il n'y a secret que si le fait n'est pas connu de celui à qui on le révèle. Or l'ancien administrateur à qui certains faits sont reprochés ne peut ignorer les circonstances de faits sur lesquels porte le litige. On ne pourrait dès lors reprocher à un réviseur d'entreprises d'avoir violé une obligation au secret professionnel en rappelant à une personne dépositaire de ce secret des faits qui ont été portés à sa connaissance sur les instructions de ce dernier. Certes, dans ces contacts, le commissaire ne pourrait révéler aux anciens administrateurs des faits postérieurs à leur démission dont ils ne peuvent dès lors pas avoir connaissance.

<sup>(15)</sup> Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 2008, p. 25-26.

<sup>(16)</sup> IRE, *Vademecum*, t. I, 2005, p. 352-353.

En outre, le commissaire se trouve au centre d'une discussion qui, d'une part pourrait le concerner personnellement et d'autre part, pourrait mettre en danger ses relations avec les dirigeants actuels de la société. Dès lors il convient de redoubler de prudence. Cette prudence se manifestera notamment en tenant la société informée de toute démarche qu'il serait amené à faire vis-à-vis de l'ancien actionnaire.

#### 2.4. A UN MEMBRE DU CONSEIL D'ENTREPRISE

**187.** Un réviseur d'entreprises était interrogé par un délégué des travailleurs au sein d'un conseil d'entreprise sur le prix d'acquisition d'un paquet d'actions représentant une majorité de contrôle. Le chef d'entreprise considérait cette information comme confidentielle. La réponse suivante a pu lui être donnée <sup>(17)</sup>.

90

CAS D'APPLICATION

Sur le point de savoir si le réviseur d'entreprises peut fournir lui-même l'information, aucun doute ne paraît possible. La réponse doit être négative. Tant l'avis unanime du Conseil central de l'économie en 1972 que les travaux préparatoires de la loi de réforme du révisorat <sup>(18)</sup>, l'avis du Conseil supérieur du Révisorat (actuellement le Conseil supérieur des Professions économiques) relatif au projet de normes de révision <sup>(19)</sup> et les normes relatives à la mission du réviseur d'entreprises auprès du conseil d'entreprise (§§ 2.1.4. et 5.1.2.), sont unanimes sur cet aspect.

En ce qui concerne la confidentialité d'une information, il est également certain que l'arrêté royal du 27 novembre 1973 prévoit une procédure spécifique en son Chapitre VI. Le réviseur d'entreprises ne peut se substituer à cette procédure, même si, avec la prudence requise, il lui est possible d'émettre un avis provisoire.

#### 2.5. AU COMMISSAIRE AU SURSIS

**188.** Le Conseil de Institut <sup>(20)</sup> a été interrogé à propos de l'existence d'un secret professionnel entre le commissaire et le commissaire au sursis. Il a constaté que rien dans la loi ne fait exception au principe du secret professionnel pour l'hypothèse où la société aurait obtenu un concordat.

Le commissaire au sursis doit respecter le secret professionnel du commissaire, mais il lui est possible et même recommandé de demander aux organes de la société qu'il autorise le commissaire, ou le cas échéant le réviseur d'entreprises ou l'expert-comptable, à communiquer librement avec lui. Si le commissaire au sursis n'obtient pas de la société toute la collaboration sur laquelle il est en droit de compter, il devrait en faire rapport au tribunal et ceci pourrait porter préjudice à la poursuite du concordat.

<sup>(17)</sup> IRE, *Vademecum*, t. I, 2005, p. 353.

<sup>(18)</sup> Cf. Exposé des motifs, p. 8.

<sup>(19)</sup> CSR, *Rapp. annuel*, 1986-1987, p. 2.

<sup>(20)</sup> IRE, *Vademecum*, t. I, 2008, p. 353.

D'un autre côté, dès l'instant où les dirigeants ont expressément consenti aux contacts entre le commissaire et le commissaire au sursis, il y a lieu de recommander au premier d'offrir au second la coopération souhaitée dans les domaines qui relèvent de sa compétence et de sa fonction spécifique.

**189.** Le Conseil de l'Institut a examiné la question suivante : un confrère se demande si, en tant que commissaire, le secret professionnel l'interdit de porter à la connaissance du commissaire au sursis des faits graves et concordants susceptibles de compromettre la continuité de l'entreprise.

L'article 138 du Code des sociétés énonce que « *Les commissaires qui constatent, au cours de leurs contrôles, des faits graves et concordants susceptibles de compromettre la continuité de l'entreprise, en informent l'organe de gestion par écrit et de manière circonstanciée.* ».

Selon la Commission juridique, le commissaire doit suivre la procédure prévue à l'article 138 du Code des sociétés dans le cas où il constate des faits graves et concordants.

La loi du 17 juillet 1997 relative au concordat judiciaire n'a pas prévu l'abrogation du secret professionnel du réviseur d'entreprises à l'égard du commissaire au sursis <sup>(21)</sup>. Sur proposition de la Commission juridique, le Conseil de l'Institut est d'avis que le commissaire ne peut pas fournir ce type d'information au commissaire au sursis.

Le Conseil de l'Institut constate qu'aucune disposition dans la loi du 17 juillet 1997 relative au concordat judiciaire, autorise le commissaire au sursis à accéder aux procès-verbaux du conseil d'administration.

Le Conseil de l'Institut est conscient que le présent avis est plus sévère que certaines positions antérieures, mais rappelle qu'il a été procédé au cours des dernières années, tant au sein de l'Institut qu'auprès des instances législatives, à une analyse approfondie de la question du secret professionnel du réviseur d'entreprises. Cette analyse a donné lieu à des modifications législatives en ce qui concerne les exceptions au secret professionnel : l'Institut ne peut ajouter des exceptions à cette liste d'exceptions ainsi établie et revue par le législateur <sup>(22)</sup>.

## 2.6. A UN ADMINISTRATEUR

**190.** L'Institut a été interrogé <sup>(23)</sup> à propos du droit d'un administrateur agissant à titre individuel, de prendre contact avec le commissaire afin d'obtenir des informations déterminées. Après avoir consulté la Commission juridique, le Conseil a exprimé l'avis que le droit individuel d'investigation de l'actionnaire, tel qu'il est reconnu en jurisprudence, relève normalement de la compétence du conseil d'administration.

<sup>(21)</sup> IRE, *Rapp. annuel*, 1997, p.106.

<sup>(22)</sup> Ibid..

<sup>(23)</sup> IRE, *Vademecum*, t. I, 2005, p. 354.

En application de ce principe, on doit considérer que l'administrateur a le droit de recevoir une réponse aux questions qu'il pose lors d'une réunion du conseil d'administration ; par contre, il n'aurait pas la possibilité de mener des investigations dans les services de la société pour son information personnelle. Si le conseil d'administration pose aux commissaires un ensemble de questions ou lui adresse des demandes de confirmation, le commissaire devra normalement y donner suite pour autant que ces investigations fassent partie de sa mission.

La même approche devrait être retenue lorsqu'un ou plusieurs administrateurs sont désignés pour agir au nom du conseil d'administration. Ceci serait le cas lorsqu'un comité d'audit a été constitué au sein de la société. Ce comité d'audit peut évidemment avoir des contacts directs avec le commissaire, l'interroger sur ses activités ou ses constatations.

## 2.7. A UN PROFESSIONNEL DANS LE CADRE D'UN AUDIT D'ACQUISITION

**191.** Le Conseil confirme sa position prise en matière de secret professionnel dans le cadre d'un audit d'acquisition dans la circulaire n° C.013/04 du 5 avril 2004.

Le Conseil reste d'avis que la consultation de documents de travail dans le cadre d'un audit d'acquisition n'est pas autorisée, étant donné que l'article 79, § 1<sup>er</sup>, a) de la loi coordonnée de 1953 ne vise que la communication d'attestations ou de confirmations, par ailleurs opérée avec l'accord écrit de l'entreprise.

On entend par « attestation » ou « confirmation » toute déclaration du réviseur d'entreprises par laquelle celui-ci atteste des informations préalablement communiquées par l'entité contrôlée aux destinataires de l'information. Par conséquent, une attestation ou confirmation ne saurait s'étendre à la communication par le réviseur d'entreprises lui-même d'informations couvertes par le secret professionnel.

**192.** A titre d'exemple constituent une attestation ou une confirmation :

- le rapport du commissaire destiné à l'assemblée générale des actionnaires (document public) ;
- la déclaration du commissaire concernant le caractère fidèle d'une liasse de consolidation pour autant que celle-ci ait été communiquée par la société cible à la société acquéreuse ;
- d'une manière plus générale, une confirmation par le commissaire d'informations communiquées par la société cible à la société acquéreuse.

L'attestation ou la confirmation d'informations étant autorisée, dans les limites fixées par la loi, le Conseil a estimé ne pas devoir suggérer au législateur d'adapter la législation <sup>(24)</sup>.

L'attention est attirée sur les différents objectifs de l'information à obtenir dans le cadre d'un audit d'acquisition et dans le cadre d'une mission de révision permanente.

<sup>(24)</sup> IRE, *Vademecum*, t. I, 2005, p. 354-355.



De plus, le seuil de matérialité peut différer dans le cadre d'un audit d'acquisition de celui dans le cadre d'une mission de révision permanente.

Par analogie avec l'article 540 du Code des sociétés, les commissaires peuvent répondre à l'assemblée générale aux questions concernant les méthodes de travail appliquées mais pas à celles relatives à leurs clients.

## 2.8. A L'ACQUEREUR DE LA SOCIETE

**193.** Dans le cadre d'acquisitions d'entreprises, soit par cession d'actions, soit par cession d'actifs, il est fréquent que les candidats acquéreurs interrogent le commissaire de la société.

L'article 79, § 1<sup>er</sup>, b) de la loi coordonnée de 1953 autorise le réviseur d'entreprises à confirmer ou attester des informations avec l'accord écrit de son client. Si le client peut délier le réviseur d'entreprises du secret professionnel, il ne peut cependant l'autoriser à divulguer des informations confidentielles. L'autorisation du client permet seulement au réviseur d'entreprises de confirmer l'exactitude de certaines informations qui sont transmises à l'acquéreur.

## 2.9. A DES TIERS DES DOCUMENTS RELATIFS A UNE ASBL

**194.** En tant que commissaire un réviseur d'entreprises est tenu, conformément à la loi du 22 juillet 1953, de respecter le secret professionnel.

Dès lors, il n'est pas autorisé à communiquer un quelconque document à un tiers. Le commissaire doit décliner la communication et suggérer au tiers de s'adresser directement au conseil d'administration de l'ASBL et celui-ci décidera de l'opportunité ou non de communiquer les documents demandés.

Le refus de communication n'a donc aucun lien avec l'entrée en vigueur des nouvelles règles relatives à la publicité des comptes annuels des associations.

Même si le commissaire reçoit la demande d'un membre de l'ASBL contrôlée, il ne lui appartient pas de communiquer les pièces. L'article 17, § 7 de la loi du 27 juin 1921 sur les associations sans but lucratif, les associations internationales sans but lucratif et les fondations rend diverses dispositions du Code des sociétés applicables mais, à titre d'exemple, l'article 274, alinéa 2 (prévoyant que « *les commissaires répondent aux questions qui leur sont posées par les associés au sujet de leur rapport. Ils ont le droit de prendre la parole à l'assemblée générale en relation avec l'accomplissement de leur fonction.* ») n'y figure pas.

Lorsqu'un commissaire a été nommé dans une ASBL, les membres perdent leur droit de consulter les documents au siège de l'association (art. 10, al. 2 de la loi du 27 juin 1921).

Les membres doivent s'adresser directement au conseil d'administration pour obtenir une quelconque information ou document <sup>(25)</sup>.

<sup>(25)</sup> <http://www.icci.be/fr/adviezen/Pages/Communication-a-des-tiers-des-documents-relatifs-a-une-ASBL.aspx>.



# **PARTIE 6**

## **L'ATTITUDE DU REVISEUR D'ENTREPRISES DANS LE CADRE DE L'ENQUETE PENALE**

**E. VANDERSTAPPEN**  
Responsable juridique IRE



## CHAPITRE 1<sup>er</sup> GENERALITES

**195.** Ci-après, sont décrites de manière synoptique l'information préliminaire, l'instruction et les opérations d'investigations ainsi qu'une analyse de l'attitude à adopter par le réviseur d'entreprises dans le cadre du secret professionnel.

La loi FRANCHIMONT du 12 mars 1998 <sup>(1)</sup> impliquait une réforme profonde de la procédure pénale au niveau de l'information préliminaire et de l'instruction. Les lignes de force suivantes se dégagent : le rôle du procureur du Roi et du juge d'instruction, le caractère secret de l'instruction, les recours pendant l'instruction et le contrôle de la régularité de l'instruction par la chambre des mises en accusation.

Depuis la loi FRANCHIMONT il y a lieu d'effectuer une distinction entre l'information préliminaire et l'instruction. Cette distinction a une influence sur l'attitude que le réviseur d'entreprises peut et doit adopter en ce qui concerne son secret professionnel. Une deuxième distinction doit être faite en ce qui concerne son attitude selon que le réviseur d'entreprises est entendu en qualité de prévenu ou témoin <sup>(2)</sup>.

97

<sup>(1)</sup> Loi du 12 mars 1998 relative à l'amélioration de la procédure pénale au stade de l'information et de l'instruction (*M.B.*, 2 avril 1998).

<sup>(2)</sup> IRE, *Vademecum*, t. I, 2005, p. 357.



## CHAPITRE 2 L'ATTITUDE DU REVISEUR D'ENTREPRISES DANS LE CADRE D'UNE INFORMATION PRELIMINAIRE

### 2.1. DESCRIPTION DE L'INFORMATION PRELIMINAIRE

**196.** L'article 28bis du Code d'instruction criminelle, tel qu'introduit par la loi FRANCHIMONT, constitue la base légale relative à l'information préliminaire.

L'information préliminaire est l'ensemble des actes destinés à rechercher les infractions, leurs auteurs et les preuves, et à rassembler les données utiles à l'exercice de l'action publique. Ceci concerne non seulement des faits punissables déjà commis mais également des faits punissables qui n'ont pas encore été commis (c'est l'« enquête proactive »).

Le procureur du Roi assume la responsabilité de l'information préliminaire qui a lieu sous sa direction et son autorité. Les actes d'information ne peuvent, en principe, comporter aucun acte de contrainte. Le procureur du Roi peut toutefois demander des actes de contrainte spécifiques au juge d'instruction (c'est la « mini instruction »).

Le législateur a introduit cette procédure afin de décharger les juges d'instruction dans des affaires relativement simples et d'éviter dans ces cas l'application de la procédure lourde par les juridictions d'instruction.

**197.** En ce qui concerne les opérations d'investigation qui peuvent avoir lieu pendant l'information préliminaire, un réviseur d'entreprises peut seulement dans certains cas déterminer son attitude en fonction du secret professionnel. Ceci concerne les phases suivantes :

- l'interrogatoire en tant que prévenu ;
- la demande de pièces ;
- la visite sur place ;
- la perquisition ; et
- la saisie <sup>(3)</sup>.

### 2.2. INTERROGATOIRE

**198.** En principe, le réviseur d'entreprises ne peut pas, dans le cadre d'une information préliminaire, être obligé de se soumettre à un interrogatoire et ce aussi bien en tant que prévenu que témoin. Il est souhaitable que le réviseur d'entreprises se taise, dans l'hypothèse où il considère que l'interrogatoire a trait à des questions qui tombent sous son secret professionnel.

Il arrive que des réviseurs d'entreprises soient entendus par des agents de la police judiciaire sur la base d'une requête émanant du procureur du Roi. Le dossier se trouve en conséquence au stade de la collecte d'informations dirigée par le parquet.

Le réviseur d'entreprises est tenu au secret professionnel.

<sup>(3)</sup> IRE, *Vademecum*, t. I, 2005, p. 357-358.

Le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises s'en tient au point de vue adopté précédemment, avis qui est partagé par la Commission juridique <sup>(4)</sup>. Selon le Conseil, il est évident qu'en cas d'interrogatoire par le procureur du Roi, le secret professionnel doit être invoqué. Etant donné qu'il ne s'agit pas d'une déclaration judiciaire en tant que témoin, le réviseur d'entreprises est tenu au secret professionnel <sup>(5)</sup>. Ceci signifie que le réviseur d'entreprises ne peut pas communiquer de renseignements confidentiels <sup>(6)</sup>.

### 2.3. DEMANDE DE PIECES

**199.** L'argumentation susmentionnée est également applicable en ce qui concerne la sollicitation par les services de police ou par le procureur du Roi de pièces que le réviseur d'entreprises détient.

### 2.4. VISITE SUR PLACE

**200.** Le procureur du Roi et ses officiers peuvent à tout moment, même sans prise en flagrant délit, effectuer une enquête à l'endroit où un fait punissable a été commis.

Par ailleurs, le procureur du Roi peut se rendre sur place afin d'établir les procès-verbaux constatant l'objet du fait punissable, l'état dans lequel il se trouve, la condition de l'endroit et afin de prendre les déclarations de personnes qui étaient présentes ou qui peuvent fournir des informations. Le procureur du Roi informe le juge d'instruction de sa visite sur place, sans être toutefois tenu de l'attendre pour agir (art. 32 C.I. cr.).

Lorsqu'un fait punissable a été commis au bureau d'un réviseur d'entreprises, il est obligé de se soumettre à une visite sur place et il ne peut s'y opposer d'aucune manière, pas même sur la base de son secret professionnel. Toutefois, un mandat de perquisition émanant du juge d'instruction est requis. En cas de flagrant délit, le procureur du Roi dispose de toutes les compétences du juge d'instruction <sup>(7)</sup>.

### 2.5. PERQUISITION

**201.** En principe, une perquisition peut uniquement avoir lieu sur ordre du juge d'instruction, sauf exceptions prévues dans des lois particulières. Sans ordre du juge d'instruction, aucune perquisition n'est admise pendant l'information préliminaire, sauf en cas de flagrant délit ou autorisation de la personne qui occupe la maison (resp. art. 36 et 46 C.I. cr.). Dans l'hypothèse où il existe un ordre émanant du juge d'instruction, le réviseur d'entreprises ne pourra pas s'opposer à une perquisition, même pas en invoquant son secret professionnel <sup>(8)</sup>.

<sup>(4)</sup> Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1991, p. 38.

<sup>(5)</sup> Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 2001, p. 66

<sup>(6)</sup> IRE, *Vademecum*, t. I, 2005, p. 358.

<sup>(7)</sup> *Ibid.*, p. 358-359.

<sup>(8)</sup> *Ibid.*, p. 359.



Pour de plus amples informations relatives à la perquisition, il est renvoyé aux numéros 209-211.

## 2.6. SAISIE

**202.** La perquisition peut aller de paire avec la saisie d'objets et de pièces qui ont un lien avec l'infraction. Par ailleurs, la saisie est considérée comme étant un corollaire de la perquisition. Les principes tels qu'exposés dans le cadre de la perquisition sont ici d'application à la différence que pour la saisie de pièces et d'objets en dehors de la perquisition, aucune autorisation du juge d'instruction n'est nécessaire <sup>(9)</sup>.

Pour de plus amples informations relatives à la saisie, il est renvoyé aux numéros 212-219.

---

<sup>(9)</sup> *Ibid.*



### CHAPITRE 3

## L'ATTITUDE QU'UN REVISEUR D'ENTREPRISES DOIT ADOPTER, CONCERNANT SON SECRET PROFESSIONNEL, DANS LE CADRE D'UNE INSTRUCTION

### 3.1. DESCRIPTION DE L'INSTRUCTION

**203.** L'instruction est l'enquête réalisée sous la direction d'un magistrat d'instruction spécialement désigné, à savoir un juge d'instruction.

La loi FRANCHIMONT confirme le caractère facultatif de l'instruction, ce qui signifie que les services de police ainsi que le parquet peuvent effectuer des actes d'enquête en dehors de l'instruction et ce pas uniquement en cas de prise en flagrant délit.

Le juge d'instruction est obligé de procéder à l'inculpation de toute personne à l'encontre de laquelle il existe des indices sérieux de culpabilité. L'inculpation a lieu au moment de l'interrogatoire ou lors par le biais d'une notification faite à l'intéressé. La personne inculpée peut invoquer des droits qu'un simple prévenu ne peut pas invoquer (*cf.* art. 61*bis* à 61*quinquies* C.I. cr.).

Dans le cadre de l'instruction, le juge d'instruction peut procéder, entre autres, à l'interrogatoire du prévenu, l'interrogatoire des témoins, réclamer les pièces, effectuer une visite sur place, une perquisition, une saisie <sup>(10)</sup>.

### 3.2. INTERROGATOIRE

**204.** Le prévenu et le témoin sont obligés de donner suite à la convocation du juge d'instruction à comparaître devant lui (ou devant un officier de police dûment mandaté) et peuvent même être obligés de le faire.

Doit être considérée comme étant une personne devant faire un témoignage en droit, la personne invitée par le juge d'instruction à déposer une déclaration orale ou écrite. L'interrogatoire du témoin pendant une instruction est soumis aux articles 71 à 86 du Code d'instruction criminelle. Même si l'article 73 stipule que l'interrogatoire est effectué par le juge d'instruction, la Cour de cassation a décidé que cette forme de procédure n'est prescrite ni substantiellement, ni à peine de nullité.

Il résulte de ce qui précède, que le juge d'instruction peut mandater un officier de police judiciaire afin d'entendre un témoin. Rien n'empêche le réviseur d'entreprises de répondre aux questions posées par la personne mandatée par le juge d'instruction. Dans le cas où il l'estimerait nécessaire, en fonction de circonstances particulières, il peut être envisagé qu'il demande que son audition en tant que témoin soit directement actée par le magistrat intervenant.

**205.** Le prévenu dispose également ici du droit de se taire. Par contre, un témoin n'a pas toujours le droit général de se taire dans le cadre d'une instruction ; il est

<sup>(10)</sup> IRE, *Vademecum*, t. I, 2005, p. 360.

obligé de répondre aux questions qui lui sont posées par le juge d'instruction. En cas de non-respect de cette obligation, le témoin est considéré comme étant un témoin qui n'a pas comparu et il s'expose à ce que l'on lui inflige une amende.

**206.** Il existe deux exceptions à l'obligation générale de parler du témoin.

Une première exception concerne le témoin qui est tenu par le secret professionnel tel que visé par l'article 458 du Code pénal. Ce témoin a le droit de se taire mais n'y est pas obligé. Puisque les réviseurs d'entreprises sont titulaires d'un secret professionnel tel que visé dans l'article susmentionné, ils peuvent en conséquence refuser de répondre aux questions, lorsqu'ils sont appelés dans le cadre d'une instruction et que les questions ont trait à des éléments qui tombent sous le secret professionnel. Ils ne sont cependant pas obligés de se taire.

Une deuxième exception concerne le témoin qui considère qu'il s'exposerait à des poursuites pénales en cas de déclaration. Ce témoin peut se taire mais s'il devait s'avérer qu'il n'y a aucune raison de craindre une poursuite pénale, ce témoin peut être condamné au paiement d'une amende basée sur le fait qu'il a refusé de témoigner.

Dans l'hypothèse où le réviseur d'entreprises est entendu en tant que témoin par le juge d'instruction ou à charge de ce dernier, et qu'il considère que ses déclarations pourraient être utilisées à son encontre, il a le droit de se taire. Ceci ne concerne pas la question du secret professionnel mais bien l'exercice des droits de la défense.

Dans l'hypothèse où un prévenu décide de ne pas se prévaloir du secret professionnel, il doit, dans cette hypothèse, tout dire. Il n'existe en effet pas de secret professionnel sélectif <sup>(11)</sup>.

### 3.3. DEMANDE DE PIÈCES

**207.** Le raisonnement susmentionné s'applique également en ce qui concerne la demande de pièces par le juge d'instruction.

Dans la pratique, le refus de faire suite à une demande de production de pièces n'empêcherait pas une perquisition avec saisie de pièces <sup>(12)</sup>.

### 3.4. VISITE SUR PLACE

**208.** Les mêmes principes s'appliquent en cas de perquisition dans le cadre d'une information préliminaire <sup>(13)</sup>.

### 3.5. PERQUISITION

**209.** Le réviseur d'entreprises ne peut pas s'opposer à la délivrance par le juge d'instruction d'un mandat de perquisition, sauf dans le cas où le juge d'instruction – en dehors du cas de prise en flagrant délit – ne respecterait pas les heures endéans lesquelles une perquisition peut être effectuée, à savoir entre 5 heures et 21 heures.

<sup>(11)</sup> IRE, *Vademecum*, t. I, 2005, p. 360-361.

<sup>(12)</sup> *Ibid.*, p. 361.

<sup>(13)</sup> *Ibid.*

**210.** En cas de perquisition ou saisie, le réviseur d'entreprises doit d'abord en vérifier la régularité de la procédure.

A ce sujet, il faut souligner que <sup>(14)</sup> :

- le droit de perquisition et saisie appartient normalement au juge d'instruction (art. 87 à 89 C.I. cr.) sauf le cas du flagrant délit où le procureur du Roi ou la police judiciaire peuvent se transporter au domicile du prévenu (art. 35 à 39bis C.I. cr.).

Un officier de police judiciaire, dans les cas de nécessité, peut aussi agir sur délégation du juge d'instruction (mandat de perquisition) et éventuellement, en cas de flagrant délit, sur délégation du procureur du Roi (art. 24 de la loi sur la détention préventive et art. 52 C.I. cr.).

- Préalablement, il est nécessaire que l'instruction ait recueilli des indices graves de culpabilité contre le prévenu, car la perquisition n'a pas pour but de rechercher le délit, ni de découvrir son auteur, mais bien d'acquiescer la preuve de la culpabilité du prévenu, et par conséquent, elle est fondée sur les indices qui ont pu établir la présomption avant que cette présomption n'ait pu être justifiée par les objets en la possession du prévenu. La visite domiciliaire n'est pas une mesure de police, elle n'est point appliquée à la recherche des délits, elle constitue une mesure d'instruction, elle est réservée à la recherche des preuves, elle ne fait point partie des investigations qui sont destinées à découvrir des faits mais elle succède à ces investigations, et quand les faits sont établis et la présomption ouverte, elle vient pour en fortifier les charges et saisir les moyens de preuve.
- la perquisition et la saisie doivent être en rapport direct avec l'infraction pour laquelle l'instruction a été ordonnée.

Etant donné que pendant la perquisition tout peut être examiné – et donc également les pièces et données ayant trait aux clients d'un réviseur d'entreprises qui ne sont pas impliqués par l'instruction – le réviseur d'entreprises doit veiller, sur la base de son secret professionnel, à ce que ce qui est examiné a bel et bien trait à l'objet de l'instruction. Sur la base de ceci, le réviseur d'entreprises a le droit de connaître l'objet précis de l'instruction et il doit, en se basant sur son secret professionnel, faire acter son opposition à l'encontre du refus du juge d'instruction de lui faire part de l'objet précis de l'instruction ou à l'encontre de l'examen de données ou de pièces qui n'ont pas de lien avec l'instruction <sup>(15)</sup>.

**211.** Le fait de faire acter son opposition est très important dans l'hypothèse où par la suite les juridictions de jugement établiraient que les enquêteurs ont enfreint le secret professionnel et, qu'en raison de pareille violation, les pièces obtenues ne peuvent pas être utilisées comme pièces à conviction dans le cadre d'un procès <sup>(16)</sup>.

<sup>(14)</sup> M. FRANCHIMONT, « Le secret professionnel du réviseur d'entreprises », in *Le secret professionnel du réviseur d'entreprises*, Bruxelles, C.B.N.C.R., 1986/2, p. 29.

<sup>(15)</sup> IRE, *Vademecum*, t. I, 2005, p. 362.

<sup>(16)</sup> *Ibid.*

Pour certaines professions comme les médecins ou avocats, l'usage veut que, lors de la perquisition ou de la saisie, le juge d'instruction se fasse accompagner par un représentant de l'autorité disciplinaire à laquelle le professionnel intéressé ressort <sup>(17)</sup>. La problématique de la présence d'un représentant de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises lors de la perquisition et de la saisie au cabinet d'un réviseur d'entreprises est traitée aux numéros 222-252.

### 3.6. SAISIE

#### 3.6.1. Généralités

**212.** La perquisition peut aller de paire avec la saisie d'objets et pièces qui ont un lien avec l'infraction. Par ailleurs, la saisie est considérée comme un corollaire de la perquisition.

L'article 35 du Code d'instruction criminelle prévoit :

*« Le procureur du Roi se saisira de tout ce qui paraîtra constituer une des choses visées à l'article 42 du Code pénal et de tout ce qui pourra servir à la manifestation de la vérité. ».*

L'article 42 du Code pénal prévoit :

*« La confiscation spéciale s'applique :*

*1° Aux choses formant l'objet de l'infraction et celles qui ont servi ou qui ont été destinées à la commettre, quand la propriété en appartient au condamné ;*

*2° Aux choses qui ont été produites par l'infraction ;*

*3° Aux avantages patrimoniaux tirés directement de l'infraction, aux biens et valeurs qui leur ont été substitués et aux revenus de ces avantages investis. ».*

Les produits et les instruments d'une infraction (arme du crime, pièce constitutive de faux, lettre contenant des menaces, etc.) sont saisissables.

Les pièces qui doivent être établies et conservées en vertu de la loi, comme la comptabilité, les pièces justificatives et les factures, peuvent être saisies. Il en va de même pour les titres, effets et capitaux que le client a donné en dépôt au réviseur d'entreprises <sup>(18)</sup>.

**213.** Cependant, certains éléments de preuve sont automatiquement couverts par le secret professionnel et ne peuvent pas être saisis, il s'agit notamment des objets ou documents ayant trouvé leur existence dans les relations entre le client et l'homme de confiance (la correspondance avec son client et les notes du client et du réviseur d'entreprises) <sup>(19)</sup>. Il en va de même pour les documents de travail <sup>(20)</sup> du réviseur d'entreprises.

<sup>(17)</sup> L. HUYBRECHTS, «Gebruik en misbruik van het beroepsgeheim, inzonderheid door revisoren, accountants en advocaten», *R.D.C.* 1995, p. 669.

<sup>(18)</sup> *Ibid.*, p. 667.

<sup>(19)</sup> M. FRANCHIMONT, *loc.cit.*, p.31-32 ; J. LIEVENS, *loc.cit.*, p. 99 ; R. PRIoux, *loc.cit.*, p. 61.

<sup>(20)</sup> Cf. Paragraphe 2.2.4. des Normes générales de révision de l'Institut du 15 décembre 2006. Dans la pratique, un réviseur d'entreprises peut, toutefois, à l'occasion d'une perquisition ou saisie, être contraint à communiquer ses documents de travail ou une partie de ceux-ci.

Les objets et pièces qui sont couverts par le secret professionnel tel que visé par l'article 458 du Code pénal ne peuvent, en principe, pas être saisis, sauf en cas d'autorisation du détenteur du secret professionnel. Le détenteur du secret professionnel a le choix entre laisser saisir ou pas les pièces qui sont couvertes par le secret professionnel.

La règle empirique est que seuls les objets et pièces ne contenant pas d'informations confidentielles peuvent être saisis, du moins quand le réviseur d'entreprises n'est pas lui-même prévenu. Dans ce cas, le secret professionnel ne s'applique pas, et toutes les pièces contenant des indices ou des preuves de l'infraction dont le réviseur d'entreprises est suspecté, peuvent être saisies <sup>(21)</sup>.

Le réviseur d'entreprises pourra s'opposer à la saisie de pièces qui sont couvertes par le secret professionnel, sauf s'il est lui-même prévenu.

Le réviseur d'entreprises peut demander la mainlevée de la saisie sur la base de son secret professionnel dans l'hypothèse où il peut prouver que son secret professionnel est enfreint et qu'il pourrait, de ce fait, subir un dommage.

**214.** Le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises recommande aux réviseurs d'entreprises qui seraient confrontés à une perquisition de suivre au moins les mesures de précaution suivantes :

- 1° vérifier, en cas d'absence du juge d'instruction, si un mandat de perquisition valable a été donné à un officier de la police judiciaire ;
- 2° faire acter, dans le procès-verbal de saisie, ses réserves en ce qui concerne le secret professionnel auquel il est tenu par l'article 458 du Code pénal <sup>(22)</sup>.

Pour certaines professions comme les médecins ou avocats, l'usage veut que, lors de la perquisition ou de la saisie, le juge d'instruction se fasse accompagner par un représentant de l'autorité disciplinaire à laquelle le professionnel intéressé ressort <sup>(23)</sup>. La problématique de la présence d'un représentant de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises lors de la perquisition et de la saisie au cabinet d'un réviseur d'entreprises est traitée au aux numéros 222-252.

### 3.6.2. Saisie de données informatiques dans le cadre d'une perquisition

**215.** Un réviseur d'entreprises se demande si un ordinateur utilisé par un confrère peut être saisi et emporté par les autorités judiciaires.

#### A. Examen des dispositions légales contenues dans le Code d'instruction criminelle

**216.** Conformément à l'article 35 du Code d'instruction criminelle et comme corollaire de la perquisition, les autorités judiciaires peuvent procéder à la saisie d'objets et de documents pouvant aider à la manifestation de la vérité.

<sup>(21)</sup> F. DESTERBECK, *Le comportement du réviseur d'entreprises au cours d'une instruction judiciaire*, séminaire IRE, Wavre, 8 décembre 2006, p. 16.

<sup>(22)</sup> IRE, *Vademecum*, t. I, 2005, p. 362-363.

<sup>(23)</sup> L. HUYBRECHTS, *loc.cit.*, p. 669.

Dans ce cadre, des perquisitions peuvent être ordonnées dans les cabinets de révision bien souvent pour y saisir des documents concernant le client du réviseur d'entreprises.

Il ne fait pas de doute qu'un cabinet de révision peut faire l'objet d'une perquisition et que des pièces peuvent être saisies dans le respect des règles imposées par l'article 458 du Code pénal relatif au respect du secret professionnel.

**217.** A cette occasion, la perquisition peut viser la recherche d'informations contenues dans un système informatique.

L'article 88<sup>ter</sup> du Code d'instruction criminelle concernant la perquisition menée dans le cadre d'une instruction renvoie à l'article 39<sup>bis</sup> relatif à l'information préliminaire <sup>(24)</sup>.

L'article 39<sup>bis</sup> du Code d'instruction criminelle vise l'hypothèse particulière des données contenues dans un système informatique dont en principe la saisie est autorisée.

Après avoir rappelé que les règles relatives à la saisie s'appliquent aux données stockées dans un système informatique, l'article 39<sup>bis</sup>, § 2 du Code d'instruction criminelle précise que « *si la saisie du support n'est néanmoins pas souhaitable, ces données, de même que les données nécessaires pour les comprendre, sont copiées sur des supports qui appartiennent à l'autorité* ».

Le respect du secret professionnel du réviseur d'entreprises s'oppose indiscutablement à la saisie de données stockées sur un système informatique et protégées par le secret professionnel ou qui sont éventuellement totalement étrangères à l'objet de la perquisition.

Les autorités judiciaires ne peuvent emporter ni avoir accès à des données étrangères à l'objet de l'enquête.

Le support informatique ne peut être saisi <sup>(25)</sup>, dès lors dans cette hypothèse, conformément à l'article 39<sup>bis</sup>, § 2 du Code d'instruction criminelle, il appartient aux autorités judiciaires de prendre les mesures pour pouvoir copier les données à saisir.

Les autorités judiciaires doivent s'organiser afin de réaliser cette opération.

Le réviseur d'entreprises ou le responsable du système informatique, est éventuellement tenu de prêter son concours afin de permettre l'accès aux données recherchées par les autorités (art. 88<sup>quater</sup> C.I. cr.).

La loi permet aux instances judiciaires d'empêcher au confrère l'accès au système informatique et de garantir l'intégrité du système (art. 39<sup>bis</sup>, § 4 C.I. cr.).

<sup>(24)</sup> Toute la réglementation relative à la saisie de données stockées dans un système informatique a été adoptée et introduite dans le Code d'instruction criminelle par la loi du 28 novembre 2000, publiée au *Moniteur belge* le 3 février 2001.

<sup>(25)</sup> Le verbe « saisir » vise ici une notion de déplacement physique, il est permis de saisir (s'opposer au déplacement ou à la manipulation) d'un ordinateur sans le déplacer en y apposant des scellés.



Le magistrat informe le responsable du système informatique de la recherche effectuée dans le système informatique et lui communique un résumé des données qui ont été copiées, rendues inaccessibles ou retirées (art. 39*bis*, § 5 C.I. cr.).

### *B. Application au cas d'espèce*

**218.** La lecture des dispositions évoquées ci-dessus combinée aux règles protégeant le secret professionnel interdit la saisie d'un ordinateur, d'un disque dur, d'une disquette, de tout système ou procédé contenant des données autres que celles faisant l'objet de la perquisition.

Seules les données recherchées par l'information préliminaire ou l'instruction peuvent être copiées.

Il appartient aux autorités judiciaires de copier les données stockées non couvertes par le secret professionnel et utiles à l'information préliminaire. A défaut de pouvoir le faire immédiatement, les autorités judiciaires doivent prendre des mesures conservatoires destinées à protéger les données stockées.

Le support informatique ne peut être emporté.

### *C. Conclusion*

**219.** La saisie pure et simple d'un support informatique est contraire à la loi, et viole le secret professionnel.

Seules les données stockées sur un système informatique utiles à l'enquête ouverte peuvent être copiées.

Le réviseur d'entreprises confronté à une telle pratique est tenu de formuler des réserves expresses dans le procès-verbal de saisie <sup>(26)</sup>.

<sup>(26)</sup> Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 2006, p. 92-94.



## CHAPITRE 4

### L'ATTITUDE DU REVISEUR D'ENTREPRISES PAR RAPPORT A SON CLIENT LORSQU'IL FAIT L'OBJET D'UNE MESURE DE PERQUISITION CONCERNANT SON CLIENT

**220.** La question se pose de savoir si lors d'une saisie de pièces qui appartiennent à un client, le réviseur d'entreprises, en tant que dépositaire du dossier, doit en informer ou pas son client.

Le réviseur d'entreprises a le droit de demander une copie du procès-verbal d'audition. En cas de délivrance de ce procès-verbal par le procureur du Roi ou par le juge d'instruction, le réviseur d'entreprises peut le transmettre à son client. Dans les autres cas, le réviseur d'entreprises devra, en fonction de la nature du dossier et de la personnalité de son client, décider s'il est opportun d'informer son client de la mesure de perquisition et de son contenu. Le fait de ne pas informer son client ne concerne pas le secret professionnel mais bien le devoir de loyauté du réviseur d'entreprises<sup>(27)</sup>.

111

L'ATTITUDE DU REVISEUR D'ENTREPRISES DANS LE CADRE DE L'ENQUETE PENALE

<sup>(27)</sup> IRE, *Vademecum*, t. I, 2005, p. 363.



## CHAPITRE 5

### LE SECRET DE L'INSTRUCTION ET L'ATTITUDE DE L'INSTITUT DES REVISEURS D'ENTREPRISES VIS-A-VIS DU REVISEUR D'ENTREPRISES CONCERNE

**221.** Dans quelle mesure l'Institut des Réviseurs d'Entreprises peut ou doit préalablement tenir informé le réviseur d'entreprises concerné de la demande de transmission d'un dossier le concernant par un juge d'instruction ou l'administration fiscale et ce sans violer le secret de l'instruction ?

L'article 28quinquies, § 1<sup>er</sup> du Code d'instruction criminelle stipule ce qui suit :

« *Sauf les exceptions prévues par la loi, l'information est secrète.*

*Toute personne qui est appelée à prêter son concours professionnel à l'information est tenue au secret. Celui qui viole ce secret est puni des peines prévues à l'article 458 du Code pénal. ».*

L'article 57, § 1<sup>er</sup> du Code d'instruction criminelle stipule ce qui suit :

« *Sauf les exceptions prévues par la loi, l'instruction est secrète.*

*Toute personne qui est appelée à prêter son concours professionnel à l'instruction est tenue au secret. Celui qui viole ce secret est puni des peines prévues à l'article 458 du Code pénal. ».*

Il s'agit ici de toutes les personnes qui, quelle que soit leur fonction, sont appelées à prêter leur concours professionnel à l'instruction, indépendamment de la question de savoir si elles sont ou non soumises à un quelconque secret professionnel.

Les dispositions mentionnées sont d'application à toutes les personnes qui prêtent leur concours professionnel à l'information préliminaire ou à l'instruction : entre autres, les membres des corps de police et leur personnel, les magistrats, le personnel du parquet et du tribunal (y compris les juristes contractuels), les greffiers et le personnel du greffe et du ministère, les experts.

Si l'Institut des Réviseurs d'Entreprises agit en application de l'article 41 de la loi coordonnée de 1953, il est tenu par le secret de l'instruction.

Les parties (prévenus, personnes inculpées, parties civiles, requérants), avocats, tiers à l'enquête (témoins, propriétaire d'un bien saisi, personne auditionnée car soupçonnée à un moment de la procédure, particulier n'ayant pas de lien avec la procédure), ne sont pas tenus par le secret de l'instruction.

Il résulte de ce qui précède que l'Institut des Réviseurs d'Entreprises est contacté par un juge d'instruction ou par l'administration fiscale, est un tiers à l'instruction et n'est pas soumis, dès lors, au secret de l'instruction. Par conséquent, l'Institut n'enfreint pas le secret de l'instruction quand il informe le réviseur d'entreprises concerné de la demande de transmission d'un dossier le concernant par un juge d'instruction ou l'administration fiscale <sup>(28)</sup>.

<sup>(28)</sup> IRE, *Vademecum*, t. I, 2005, p. 363-364.



## CHAPITRE 6

# LA PROBLEMATIQUE DE LA PRESENCE D'UN REPRESENTANT DE L'INSTITUT DES REVISEURS D'ENTREPRISES LORS DE LA PERQUISITION ET DE LA SAISIE

### 6.1. GENERALITES

**222.** Lors d'une perquisition chez certains professionnels détenteurs de secrets, dont les avocats et les médecins, l'usage veut que le juge d'instruction se fasse accompagner par un représentant de l'autorité disciplinaire du professionnel intéressé.

Il se peut que la saisie de certaines pièces qui ne concernent pas une visite des locaux ou la communication de pièces, soit faite par un officier de police judiciaire en présence d'un membre de l'autorité disciplinaire, comme la saisie d'un dossier spécifique chez un médecin ou dans un hôpital <sup>(29)</sup>.

Aucune disposition légale ou réglementaire <sup>(30)</sup> ne prescrit qu'un représentant de l'ordre professionnel doit, à peine de nullité, être présent lors d'une perquisition. L'assistance de l'autorité disciplinaire n'est en outre pas considérée par la jurisprudence comme une exigence de forme substantielle pour une perquisition <sup>(31)</sup>.

**223.** Selon une note du Collège des Procureurs généraux du 19 juin 1991, sur proposition du Procureur général près la Cour d'appel de Mons, Georges DEMANET, cette pratique ne s'applique pas aux réviseurs d'entreprises et aux experts-comptables. Cette note opère une distinction entre le secret professionnel relatif du réviseur d'entreprises et de l'expert-comptable et le secret professionnel absolu du médecin et de l'avocat. Cette distinction a vivement été critiquée dans la doctrine et la jurisprudence <sup>(32)</sup>. Par respect pour l'Institut des Réviseurs d'Entreprises et l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux, le juge d'instruction peut décider de se faire accompagner par un représentant de ces Instituts, qui assiste simplement à la perquisition, et n'a en principe pas voix au chapitre pour ce qui est de déterminer si telles ou telles pièces sont ou non couvertes par le secret professionnel et donc, si elles peuvent être saisies <sup>(33)</sup>.

La note de 1991 est toutefois tombée en désuétude. Dans la pratique il s'avère qu'à l'occasion d'une perquisition au cabinet d'un réviseur d'entreprises, un représentant de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises est bien présent. Il est du reste permis de soutenir qu'en vertu de la Convention européenne des Droits de l'Homme, toute perquisition effectuée chez une personne tenue au secret professionnel doit avoir lieu en présence d'un observateur neutre <sup>(34)</sup>.

**224.** La mission du représentant consiste à examiner les pièces et à conseiller le juge d'instruction ou l'officier de police judiciaire quelles pièces, selon lui, tombent

<sup>(29)</sup> L. HUYBRECHTS, *loc.cit.*, p. 670.

<sup>(30)</sup> R. PRIoux, « Les exceptions au secret professionnel du réviseur d'entreprises » in *La révision des comptes annuels et des comptes consolidés – De revisorale controle van de statutaire en geconsolideerde jaarrekeningen*, Bruxelles, Bruylant, 2000, p. 62.

<sup>(31)</sup> J. VAN DROOGBROECK, « Assistance de l'IEC lors d'une perquisition et d'une saisie au cabinet d'un expert-comptable ou d'un conseil fiscal », *Accountancy & Tax* 2005, n° 4, p. 31.

<sup>(32)</sup> *Ibid.*, p. 26.

<sup>(33)</sup> L. HUYBRECHTS, *loc.cit.*, p. 670.

<sup>(34)</sup> F. DESTERBECK, *loc.cit.*, p. 15.

ou non sous le secret professionnel. Cet avis n'est cependant pas contraignant. Le pouvoir d'appréciation du juge d'instruction ou de l'officier de police judiciaire quant au fait qu'une pièce déterminée est ou non couverte par le secret professionnel est, selon la Cour de cassation, provisoire, c'est-à-dire qu'il est exercé par le juge d'instruction sous le contrôle *a posteriori* des juridictions d'instruction et de jugement<sup>(35)</sup>. Les pièces couvertes par le secret professionnel peuvent être exclues des débats par le juge du fond.

**225.** Le 1<sup>er</sup> décembre 2005, le texte du projet de loi portant Code de procédure pénale, également appelé le « Grand FRANCHIMONT » ou la « loi FRANCHIMONT II », a été adopté par la réunion plénière du Sénat et communiqué à la Chambre des Représentants<sup>(36)</sup>. En raison de la dissolution des chambres législatives le 2 mai 2007 avant les élections du 10 juin 2007, ledit projet de loi a été supprimé.

Le projet de loi précité modifierait considérablement<sup>(37)</sup> le règlement décrit et impliquerait l'obligation légale de procéder à la perquisition en présence d'un représentant de l'autorité disciplinaire. En outre, la perquisition chez les personnes tenues par un secret professionnel devrait être effectuée par le juge d'instruction, dont le mandat de perquisition devra comporter un certain nombre de mentions obligatoires, dont le descriptif précis de l'objet de perquisition, à savoir l'intitulé des dossiers motivant la perquisition. Le représentant de l'autorité disciplinaire devra par ailleurs être informé 24 heures avant la perquisition. Et ce ne sera plus le juge d'instruction, mais bien le représentant de l'autorité disciplinaire qui déciderait si les pièces tombent ou non sous le secret professionnel.

## 6.2. PERQUISITION CHEZ UN REVISEUR D'ENTREPRISES: L'INTERVENTION D'UN REPRESENTANT DU CONSEIL DE L'INSTITUT DES REVISEURS D'ENTREPRISES

### 6.2.1. Présence et rôle du représentant

**226.** L'intervention d'un représentant du Conseil est nécessaire, indépendamment du fait de savoir si le réviseur d'entreprises est interrogé à titre de témoin ou de suspect et indépendamment du fait de savoir si la perquisition concerne ou pas une mission révisoriale.

**227.** Dans l'hypothèse où le réviseur d'entreprises est simultanément expert-comptable et est inscrit à la liste des membres de l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux, la présence d'un représentant du Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises est essentielle, surtout, par exemple, dans les dossiers strictement de révision. Le représentant du Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises doit en effet protéger les dossiers du client.

**228.** En raison du caractère inattendu de la perquisition, il n'est pas d'usage qu'un avocat soit présent pendant la perquisition.

**229.** Pendant une perquisition, le représentant du Conseil ne peut rien dire en ce qui concerne le dossier en question. Le cas échéant, il doit se limiter à se référer au Vademecum des réviseurs d'entreprises.

<sup>(35)</sup> J. VAN DROOGBROECK, *loc.cit.*, p. 31.

<sup>(36)</sup> *Doc. parl.*, Sénat, 2005-2006, n° 3-450/25.

<sup>(37)</sup> Pour un commentaire, voyez J. VAN DROOGBROECK, *loc.cit.*, p. 32-33; F. DESTERBECK, *loc.cit.*, p. 15.



**230.** Sur le plan déontologique, le réviseur d'entreprises chez qui une perquisition est effectuée sera rassuré par le représentant du Conseil et il y a lieu de veiller à ce qu'il adopte une attitude de conciliation: il n'y a par ailleurs pas d'autre solution possible.

**231.** Le représentant du Conseil constatera, le cas échéant, les infractions déontologiques commises par le réviseur d'entreprises et en fera rapport à la Commission de surveillance de l'Institut.

**232.** Le représentant du Conseil vérifiera si la perquisition s'effectue entre 5 et 21 heures.

**233.** Le représentant du Conseil vérifiera si le mandat de perquisition émane effectivement du juge d'instruction et demandera si la perquisition a lieu dans le cadre d'une information préliminaire ou dans le cadre d'une enquête judiciaire.

**234.** Le représentant du Conseil vérifiera la motivation du mandat de perquisition afin de savoir si le réviseur d'entreprises concerné est déjà prévenu (ou est l'objet de soupçons) et attirera son attention sur le fait que, dans les cas suivants, il ne peut pas invoquer le secret professionnel:

- si le réviseur d'entreprises est prévenu (ou est l'objet de soupçons), il ne peut, en principe, pas invoquer le secret professionnel afin d'empêcher la saisie de pièces ou données;
- si le réviseur d'entreprises n'est pas prévenu (ou n'est pas l'objet de soupçons), alors il a le choix d'invoquer ou pas le secret professionnel par rapport à la saisie de pièces ou données qui sont couvertes par le secret professionnel.

**235.** Le représentant du Conseil déterminera, sur base de la motivation du mandat de perquisition, quel est l'objet de la perquisition: il veillera à ce que les enquêteurs restent dans les limites de cet objet:

- si le réviseur d'entreprises est prévenu (ou est l'objet de soupçons), les enquêteurs sont alors, en principe, en droit de tout examiner, sauf lorsqu'il s'agit d'affaires qui dépassent de manière évidente les limites de l'objet de l'enquête;
- si le réviseur d'entreprises n'est pas prévenu (ou n'est pas l'objet de soupçons), alors il a le choix d'invoquer ou pas le secret professionnel en ce qui concerne l'examen des affaires qui sont couvertes par le secret professionnel.

**236.** Dans l'hypothèse où le mandat de perquisition n'est pas motivé, le représentant du Conseil demandera aux enquêteurs si le réviseur d'entreprises concerné est déjà prévenu et quel est l'objet précis de la perquisition. Il fera acter, dans le procès-verbal de perquisition, les déclarations des enquêteurs ayant trait à ces deux points.

**237.** Le représentant du Conseil fera acter, de manière aussi précise que possible, dans le procès-verbal de perquisition, tous les actes d'enquête ou l'on aurait agi de manière incompatible avec le secret professionnel (il est déconseillé d'émettre une réserve générale).

**238.** A la fin de la perquisition, le représentant du Conseil lira le procès-verbal et fera acter les remarques concernant les inexactitudes éventuelles ou lacunes dans le procès-verbal. Le représentant du Conseil ne peut faire acter dans le procès-verbal

que les observations relatives à d'éventuelles erreurs ou lacunes ayant trait à son propre intervention.

**239.** Dans l'hypothèse où les enquêteurs refusent de noter certaines choses dans le procès-verbal, le représentant du Conseil en informera, immédiatement après la perquisition, par écrit le procureur du Roi (dans le cas où la perquisition a lieu dans le cadre d'une information préliminaire) ou le juge d'instruction (dans le cas où la perquisition a lieu dans le cadre d'une enquête judiciaire) en mentionnant de manière précise ce que les enquêteurs ont refusé d'acter.

### 6.2.2. Précautions à prendre

**240.** Le représentant du Conseil s'assurera de ce qu'il n'a pas de conflit d'intérêts même indirects: dans l'affirmative, il le fera savoir immédiatement et suggérera de prendre contact avec un autre représentant du Conseil ou avec le Directeur de surveillance de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises pour qu'il intervienne en tant que remplaçant. Si le conflit d'intérêts est indirect, le juge pourrait décider que ceci ne porte pas préjudice.

**241.** Le représentant du Conseil vérifiera le temps probablement nécessaire et si celui-ci est plus long que le temps dont il dispose, il appellera immédiatement l'Institut des Réviseurs d'Entreprises pour se faire remplacer.

### 6.2.3. Saisie des documents

**242.** Le représentant du Conseil se rappellera que les enquêteurs peuvent saisir (ou faire saisir) tout ce qui est l'objet de leur mission.

**243.** Dans l'hypothèse où le réviseur d'entreprises concerné n'est pas prévenu dans l'enquête (et *a fortiori* n'est pas l'objet de soupçons), le représentant du Conseil attirera son attention sur le fait qu'il est libre de ne pas consentir avec la saisie des documents couverts par le secret professionnel.

**244.** En cas de refus de consentement par le réviseur d'entreprises concerné avec la saisie de documents ou données qui sont couvertes par le secret professionnel et dans l'hypothèse où les enquêteurs ignorent ce refus, le représentant du Conseil veillera à ce que ce refus soit acté dans le procès-verbal de perquisition. Dans l'hypothèse où les enquêteurs refusent d'acter ceci dans le procès-verbal, le représentant du Conseil en informera, immédiatement après la perquisition, par écrit le procureur du Roi (dans le cas où la perquisition a lieu dans le cadre d'une information préliminaire) ou le juge d'instruction (dans le cas où la perquisition a lieu dans le cadre d'une enquête judiciaire).

**245.** Le représentant du Conseil veillera à ce que tout ce qui est saisi soit identifié le plus précisément possible et soit inventorié dans le procès-verbal de perquisition.

En cas d'inventaire incorrect ou en cas d'absence d'inventaire, le représentant du Conseil fera acter ceci dans le procès-verbal de perquisition.

En cas de refus de consentement par le confrère concerné avec la saisie de documents ou données qui sont couvertes par le secret professionnel et dans l'hypothèse où les enquêteurs ignorent ce refus, le représentant du Conseil veillera à ce que ce refus soit acté dans le procès-verbal de perquisition. Dans le cas où les enquêteurs refusent d'acter ceci dans le procès-verbal, le représentant du Conseil en informera, immédiatement après la perquisition, par écrit le procureur du Roi (dans le cas où la perquisition a lieu dans le cadre d'une information préliminaire) ou le juge d'instruction (dans le cas où la perquisition a lieu dans le cadre d'une enquête judiciaire).

**246.** Le représentant du Conseil veillera à ce qu'aucune donnée informatique relative à d'autres clients ne soit saisie. Dans l'hypothèse où une copie complète de toutes les données informatiques est saisie, ceci doit mener à une déclaration expresse du réviseur d'entreprises concerné que cela va à l'encontre de son refus de laisser prendre une copie du disque dur. Toutefois, dans le cas où des données informatiques seraient saisies, le représentant du Conseil alors s'y opposera et fera acter cette opposition ainsi que fera acter, dans le procès-verbal de perquisition, un inventaire des données saisies.

En cas d'inventaire incorrect ou en cas d'absence d'inventaire, le représentant du Conseil fera acter ceci dans le procès-verbal de perquisition.

En cas de refus de consentement par le réviseur d'entreprises concerné avec la saisie de documents ou données qui sont couvertes par le secret professionnel et dans l'hypothèse où les enquêteurs ignorent ce refus, le représentant du Conseil veillera à ce que ce refus soit acté dans le procès-verbal de perquisition. Dans le cas où les enquêteurs refusent d'acter ceci dans le procès-verbal, le représentant du Conseil en informera, immédiatement après la perquisition, par écrit le procureur du Roi (dans le cas où la perquisition a lieu dans le cadre d'une information préliminaire) ou le juge d'instruction (dans le cas où la perquisition a lieu dans le cadre d'une enquête judiciaire).

**247.** Le représentant du Conseil sera présent lors de la mise sous scellées et l'ouverture de tous les dossiers du réviseur d'entreprises dans leur ensemble et en particulier de ses données informatiques qui peuvent tomber sous le secret professionnel. Les documents de travail doivent être conservés pendant une période de cinq ans.

Les objets saisis sont fermés et mis sous scellées, si possible. Dans le cas où l'on ne peut y écrire dessus, les objets sont mis dans un récipient ou dans un sac auquel le procureur du Roi fixe un papier qu'il scelle avec son sceau.

La mission du représentant du Conseil consiste à examiner les pièces et à conseiller le juge d'instruction ou l'officier de police judiciaire quelles pièces, selon lui, tombent ou non sous le secret professionnel. Cet avis n'est cependant pas contraignant. Le pouvoir d'appréciation du juge d'instruction ou de l'officier de police judiciaire quant au fait qu'une pièce déterminée est ou non couverte par le secret professionnel est, selon la Cour de cassation, provisoire, c'est-à-dire qu'il est exercé par le juge d'instruction sous le contrôle *a posteriori* des juridictions d'instruction et de jugement<sup>(38)</sup>. Les pièces couvertes par le secret professionnel peuvent être exclues des débats par le juge du fond.

<sup>(38)</sup> J. VAN DROOGBROECK, *loc.cit.*, p. 31.

#### 6.2.4. Que faire en cas de problème ?

**248.** Le représentant du Conseil s'efforcera d'être un élément de conciliation.

**249.** En cas de sérieuse difficulté, le représentant du Conseil suggérera de consulter le juge d'instruction s'il n'est pas présent; on peut normalement s'en remettre à sa décision. Lorsque le juge d'instruction est présent, le réviseur d'entreprises sera normalement protégé contre toute difficulté du point de vue de sa responsabilité. Il faut seulement veiller à ce que les choses soient correctement relatées. Le cas échéant, il peut être utile de tenir pour soi-même un mémo de ce qui s'est passé.

**250.** En dernier ressort, et si la situation est suffisamment grave, le représentant du Conseil demandera, le cas échéant, d'acter certaines objections sur le déroulement de la perquisition avec la formule « regrette que... ».

#### 6.2.5. Conclusion

**251.** Le représentant du Conseil remettra un bref mémo à l'Institut des Réviseurs d'Entreprises en ce qui concerne la perquisition.

**252.** Si nécessaire, le représentant du Conseil notera les constatations déontologiques à l'attention de la Commission de surveillance de l'Institut.

120

# **QUELQUES REFERENCES BIBLIOGRAPHIQUES**



## 1. JURISPRUDENCE

Cour de cassation, 23 juin 1958, *Pas.* 1958, I, p. 1180.

Cour de cassation, 30 octobre 1978, *J.T.* 1979, p. 369.

Cour de cassation, 4 décembre 1979, *R.W.* 1980-1981, col. 307, note F. VAN NESTE.

Cour de cassation, 26 janvier 1983, *Pas.* I, p. 620, *J.T.* 1983, p. 395, *Rev. prat.soc.* 1985, nr. 6367, p. 359-362, note F. HANOUILLE-GENION.

Cour de cassation, 5 février 1985, *Arr. Cass.* 1984-1985, p. 749; *Pas.* 1985, p. 670.

Cour de cassation, 23 septembre 1986, *Arr. Cass.* 1986-1987, p. 96.

Cour de cassation, 13 mai 1987, *Arr. Cass.* 1986-1987, p. 1203.

Cour de cassation, 9 février 1988, *Arr. Cass.* 1987-1988, p. 720.

Cour de cassation, 20 mars 1989, *Arr. Cass.* 1988-1989, p. 835.

Cour de cassation, 29 octobre 1991, *Arr. Cass.* 1991-1992, p. 197, *Pas.* 1992, I, p. 117.

Cour de cassation, 19 décembre 1994, *R.W.* 1995-1996, p. 1207, note S. VAN OVERBEKE.

Cour de cassation, 19 janvier 2001, *Pas.* 2001, I, p. 138.

Cour de cassation, 7 mars 2002, *J.T.* 2003, p. 290.





## 2. DOCTRINE

AERTS, K., *Taken en aansprakelijkheden van commissarissen en bedrijfsrevisoren*, Gent, De Boeck-Larcier, 2002, 199 p.

AFSCHRIFT, T., « Het beroepsgeheim van fiscale raadgevers: camera obscura of tabula rasa? », *T.F.R.* 2002, n° 218 , p. 295-319.

ALLEMEERSCH, B., « Het toepassingsgebied van art. 458 Strafwetboek. Over het succes van het beroepsgeheim en het geheim van dat succes », *R.W.* 2003-2004, p. 1-19.

BALESTRA, C. et THIRION N., « La responsabilité civile du commissaire » dans *La responsabilité civile, pénale et disciplinaire du réviseur d'entreprises*, Etudes IRE, 2003, p. 1-28.

BERNARD, P., « Le secret professionnel: la vision du magistrat », dans *Le réviseur d'entreprises et le droit pénal*, Bruxelles, C.B.N.C.R., 1991/1, p. 71-85.

CEULEMANS, L. et LUYTEN, T., « Nouvelle réglementation relative à l'expertise en matière civile », *T.A.A.* février 2008, n° 13, p. 2-7.

DE POORTER, I., *Controle van financiële verslaggeving: revisoraal en overheidstoezicht*, Anvers, Intersentia, 2007, 495 p.

DE POORTER, I., « De aansprakelijkheid van de commissaris en de ondertekenaar van de bevestigingsbrief » in *Bevestigingsbrief, leiding en bedrijfsrevisoren – Lettre d'affirmation, dirigeants et réviseurs d'entreprises*, Bruges, la Chartre, 2008, p. 51-69.

DESTERBECK, F., *Le comportement du réviseur d'entreprises au cours d'une instruction judiciaire*, séminaire IRE, Wavre, 8 décembre 2006, 29 p.

DUPONT, L. et VAN DYCK, S., « Quelques perspectives quant à la responsabilité pénale du réviseur d'entreprises » in *La responsabilité civile, pénale et disciplinaire du réviseur d'entreprises*, Etudes IRE, 2003, p. 29-93.

DUPONT, Th., « Le secret professionnel du réviseur d'entreprises : précisions apportées par le Conseil de l'IRE », *Actualité comptable* 2006, n° 14 , p. 1-2.

FRANCHIMONT, M., « Le secret professionnel du réviseur d'entreprises », dans *Le secret professionnel du réviseur d'entreprises*, Bruxelles, C.B.N.C.R., 1986/2, p. 5-50.

GEENS, K. en JENNE, F., « Het beroepsgeheim van de bedrijfsrevisor, soms te delen met de notaris ? », in *50 jaar revisoraat – 50 ans de revisorat*, Bruges, la Chartre, 2003, p. 192-216.

HUYBRECHTS, L., « Gebruik en misbruik van het beroepsgeheim, inzonderheid door revisoren, accountants en advocaten », *R.D.C.* 1995, p. 664-681.

IRE, *Vademecum, t. I : Doctrine*, Anvers, Editions Standaard, 2005, 711 p.

LAMBERT, P., *Secret professionnel*, Bruylant, Bruxelles, 2005, 345 p.

LIEVENS, J., « Le secret professionnel et le devoir de discrétion du réviseur d'entreprises, de l'expert comptable et du conseil fiscal », dans *Le réviseur d'entreprises et le droit pénal*, Bruxelles, C.B.N.C.R., 1991/1, p. 85-101.

LITANIE, T. et ALVARES FERNANDEZ, V., « Les professionnels de la comptabilité et le secret professionnel », *Comptabilité et fiscalité pratiques* 2006, n° 1, p. 1-18.

PIRET, M., « Le secret professionnel des réviseurs d'entreprises », *Actualité comptable* 2005, n° 6, p. 3-5.

PRIoux, R., « Les exceptions au secret professionnel du réviseur d'entreprises », *La révision des comptes annuels et des comptes consolidés – De revisorale controle van de statutaire en geconsolideerde jaarrekeningen*, 2000, p. 50-70.

TILLEMAn, B., « Le réviseur d'entreprises et le droit disciplinaire », *La responsabilité civile, pénale et disciplinaire du réviseur d'entreprises*, Etudes IRE, 2003, p. 95-186.

TILLEMAn, B., *Het vernieuwd tuchtrechtelijk statuut van de bedrijfsrevisor; overzicht van de rechtspraak en adviespraktijk*, Brugge, die Keure, 2008, 176 p.

VAN DROOGBROECK, J., « La compatibilité entre l'obligation de collaborer dans les affaires disciplinaires et le secret professionnel et le droit de défense de l'expert-comptable et du conseil fiscal », *IEC info* 2004, n° 8, p. 2-5.

VAN DROOGBROECK, J., « Assistance de l'IEC lors d'une perquisition et d'une saisie au cabinet d'un expert-comptable ou d'un conseil fiscal », *Accountancy & Tax* 2005, n° 4, p. 24-37.

VAN DER MENSBRUGGHE, F., *Evolution récente du secret professionnel au sein de la profession comptable*, Bruxelles, Editions Comptable & Productivité, 1998, 92 p.

# ANNEXES



1. Code d'instruction criminelle (extraits)
2. Code pénal (extraits)
3. Code judiciaire (extraits)
4. Loi coordonnée du 22 juillet 1953 (extraits)
5. Loi du 9 juillet 1975 relative au contrôle des sociétés d'assurances (extraits)
6. Code des impôts sur les revenus 1992 (extraits)
7. Loi du 11 janvier 1993 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme (extraits)
8. Loi du 22 mars 1993 relative au statut et au contrôle des établissements de crédit (extraits)
9. Loi du 6 avril 1995 relative au statut et au contrôle des entreprises d'investissement (extraits)
10. Loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales (extraits)
11. Code des sociétés (extraits)
12. Loi du 2 août 2002 relative à la surveillance du secteur financier et aux services financiers (extraits)

## 1. CODE D'INSTRUCTION CRIMINELLE

### Art. 28bis.

« § 1<sup>er</sup>. L'information est l'ensemble des actes destinés à rechercher les infractions, leurs auteurs et les preuves, et à rassembler les éléments utiles à l'exercice de l'action publique.

Les principes généraux selon lesquels les services de police peuvent agir de manière autonome sont établis par la loi et selon les modalités particulières fixées par des directives prises conformément aux articles 143bis et 143ter du Code judiciaire.

Indépendamment de ce qui est prévu aux alinéas précédents, l'information est conduite sous la direction et l'autorité du procureur du Roi compétent. Il en assume la responsabilité.

§ 2. L'information s'étend à l'enquête proactive. Celle-ci, dans le but de permettre la poursuite d'auteurs d'infractions, consiste en la recherche, la collecte, l'enregistrement et le traitement de données et d'informations sur la base d'une suspicion raisonnable que des faits punissables vont être commis ou ont été commis mais ne sont pas encore connus, et qui sont ou seraient commis dans le cadre d'une organisation criminelle, telle que définie par la loi, ou constituent ou constitueraient un crime ou un délit tel que visé à l'article 90ter, §§ 2, 3 et 4. Pour entamer une enquête proactive, l'autorisation écrite et préalable du procureur du Roi, de l'auditeur du travail, ou du procureur fédéral, dans le cadre de leur compétence respective, est requise, sans préjudice du respect des dispositions légales spécifiques réglant les méthodes particulières de recherche et autres méthodes.

§ 3. Sauf les exceptions prévues par la loi, les actes d'information ne peuvent comporter aucun acte de contrainte ni porter atteinte aux libertés et aux droits individuels. Ces actes peuvent toutefois comprendre la saisie des choses citées aux articles 35 et 36ter.

Le procureur du Roi veille à la légalité des moyens de preuve ainsi qu'à la loyauté avec laquelle ils sont rassemblés. »

### Art. 28quinquies.

« § 1<sup>er</sup>. Sauf les exceptions prévues par la loi, l'information est secrète.

Toute personne qui est appelée à prêter son concours professionnel à l'information est tenue au secret. Celui qui viole ce secret est puni des peines prévues à l'article 458 du Code pénal.

§ 2. Sans préjudice des dispositions des lois particulières, le procureur du Roi et tout service de police qui interrogent une personne l'informent qu'elle peut demander une copie du texte de son audition, qui lui est délivrée gratuitement.

Cette copie lui est remise ou adressée immédiatement ou dans le mois.

Toutefois, en raison de circonstances graves et exceptionnelles, le procureur du Roi peut, par une décision motivée, retarder le moment de cette communication pendant un délai de trois mois maximum renouvelable une fois cette décision est déposée au dossier.

Lorsqu'il s'agit d'un mineur et qu'il apparaît qu'il existe un risque pour celui-ci d'être dépossédé de la copie ou de ne pouvoir en préserver le caractère personnel, le procureur du Roi peut, par une décision motivée, lui en refuser la communication. Cette décision est déposée au dossier.

Dans ce cas, le mineur peut consulter une copie du texte de son audition, accompagné d'un avocat ou d'un assistant de justice du service d'accueil des victimes du parquet. Toutefois, en raison de circonstances graves et exceptionnelles, le procureur du Roi peut, par décision motivée, retarder le moment de cette consultation pendant un délai de trois mois maximum renouvelable une fois. Cette décision est déposée au dossier.

Dans le cas visé à l'alinéa 4 et sans préjudice de l'application de l'alinéa 3, le

procureur du Roi peut décider de délivrer une copie gratuite du texte de l'audition du mineur à l'avocat de ce dernier. Cette décision est déposée au dossier.

§ 3. Le procureur du Roi peut, lorsque l'intérêt public l'exige, communiquer des informations à la presse. Il veille au respect de la présomption d'innocence, des droits de la défense des personnes soupçonnées, des victimes et des tiers, de la vie privée et de la dignité des personnes. Dans la mesure du possible, l'identité des personnes citées dans le dossier n'est pas communiquée.

§ 4. L'avocat peut, lorsque l'intérêt de son client l'exige, communiquer des informations à la presse. Il veille au respect de la présomption d'innocence, des droits de la défense des personnes soupçonnées, des victimes et des tiers, de la vie privée, de la dignité des personnes et des règles de la profession. Dans la mesure du possible, l'identité des personnes citées dans le dossier n'est pas communiquée. »

#### **Art. 32.**

« Dans tous les cas de flagrant délit, lorsque le fait sera de nature à entraîner une peine criminelle, le procureur du Roi se transportera sur lieu, sans aucun retard, pour y dresser les procès-verbaux nécessaires à l'effet de constater le corps du délit, sont état, l'état des lieux, et pour recevoir les déclarations des personnes qui auraient été présentes, ou qui auraient des renseignements à donner.

Le procureur du Roi donnera avis de son transport au juge d'instruction, sans être toutefois tenu de l'attendre pour procéder ainsi qu'il est dit au présent chapitre. »

#### **Art. 35.**

« § 1<sup>er</sup>. Le procureur du Roi se saisira de tout ce qui paraîtra constituer une des choses visées aux articles 42 et 43<sup>quater</sup> du Code pénal et de tout ce qui pourra servir à la manifestation de la vérité; il interpellera l'inculpé de s'expliquer sur les choses saisies qui lui seront représentées;

il dressera du tout procès-verbal, qui sera signé par l'inculpé, ou mention sera faite de son refus.

§ 2. Si les biens visés au paragraphe précédent comprennent des véhicules, ils peuvent, pour autant qu'ils soient propriété du suspect ou de l'inculpé, être mis à la disposition de la police fédérale. La décision de mise à disposition est prise en, selon le cas, par le procureur du Roi ou par le procureur fédéral, conformément aux directives du ministre de la Justice prises en exécution des articles 143<sup>bis</sup> et 143<sup>ter</sup> du Code judiciaire. Cette décision n'est susceptible d'aucun recours. La mise à disposition implique que la police fédérale, à qui il incombe d'utiliser le véhicule en bon père de famille, puisse l'utiliser pour son fonctionnement normal. En cas de restitution, toute moins-value due à l'usage du véhicule donne lieu, après compensation avec l'éventuelle plus-value, à une indemnisation.

Le recours visé à l'article 28<sup>sexies</sup> ne peut être intenté que dans le mois suivant la saisie visée au § 1<sup>er</sup>. Le requérant ne peut envoyer ni déposer de requête ayant le même objet avant l'expiration d'un délai d'un an, à compter soit du jour de la dernière décision concernant le même objet, soit du jour de l'expiration du délai d'un mois visé ci-dessus. »

#### **Art. 35<sup>bis</sup>.**

« Lorsque les choses paraissant constituer un avantage patrimonial tiré d'une infraction sont des biens immeubles, la saisie immobilière conservatoire sera faite par exploit d'huissier signifié au propriétaire et contenant, à peine de nullité, la copie du réquisitoire du procureur du Roi, ainsi que les différentes mentions visées aux articles 1432 et 1568 du Code judiciaire, et le texte du troisième alinéa du présent article.

L'exploit de saisie sera présenté à la transcription, le jour même de la signification, au bureau des hypothèques de la situation des biens. La transcription

prendra date au jour de la remise de cet exploit.

La saisie immobilière conservatoire est valable pendant cinq années prenant cours à la date de sa transcription, sauf renouvellement pour le même terme sur présentation au conservateur, avant l'expiration du délai de validité de la transcription, d'une requête établie en double exemplaire par le procureur ou le juge d'instruction compétent.

La saisie est maintenue pour le passé par la mention succincte en marge de sa transcription, pendant le délai de validité de celle-ci, de la décision judiciaire définitive ordonnant la confiscation du bien immobilier.

La radiation de la saisie immobilière conservatoire peut être accordée par le procureur ou le juge d'instruction susvisés, ou, le cas échéant, par le bénéficiaire de la confiscation, ou peut aussi être ordonnée par décision judiciaire. »

**Art. 35ter.**

« § 1<sup>er</sup>. S'il existe des indices sérieux et concrets que la personne soupçonnée a obtenu un avantage patrimonial au sens des articles 42, 3<sup>o</sup>, 43bis ou 43quater, du Code pénal et que les choses qui matérialisent cet avantage patrimonial ne peuvent pas ou ne peuvent plus être retrouvées en tant que telles dans le patrimoine de la personne soupçonnée, le procureur du Roi peut saisir d'autres choses qui se trouvent dans le patrimoine de la personne soupçonnée à concurrence du montant du produit supposé de l'infraction. Dans son apostille, le procureur du Roi indique l'estimation de ce montant et signale les indices sérieux et concrets motivant la saisie. Ces éléments figurent dans le procès-verbal dressé à l'occasion de la saisie.

§ 2. Les choses insaisissables conformément aux articles 1408 à 1412bis du Code judiciaire ou à des lois spéciales ne peuvent en aucun cas être saisies.

§ 3. En cas de saisie d'un bien immeuble, il est procédé conformément aux formalités de l'article 35bis. »

**Art. 36.**

« Si la nature du crime ou du délit est telle, que la preuve puisse vraisemblablement être acquise par les papiers ou autres pièces et effets en la possession du prévenu, le procureur du Roi se transportera de suite dans le domicile de l'inculpé, pour y faire la perquisition des objets qu'il jugera utiles à la manifestation de la vérité. »

**Art. 37.**

« §1<sup>er</sup>. S'il existe, dans le domicile de la personne soupçonnée, des papiers ou effets suspects qui puissent servir à conviction ou à décharge, le procureur du Roi se saisit desdits effets ou papiers.

S'il est procédé à la saisie conformément aux articles 35 et 35ter ou conformément à l'alinéa 1<sup>er</sup>, le procureur du Roi ou un officier de police judiciaire dresse un procès-verbal dans lequel sont inventoriées les choses saisies ainsi que les autres mentions prescrites par les autres dispositions légales. Dans la mesure du possible, les choses sont individualisées dans le procès-verbal.

§ 2. En cas de saisie de créances, à l'exception de la saisie de titres nominatifs ou au porteur, la saisie est effectuée par notification écrite au débiteur.

Si la notification ne se fait pas conformément à la procédure visée au § 3, celle-ci est expédiée au débiteur par lettre recommandée à la poste ainsi que par simple courrier.

Ces lettres contiennent les références de l'affaire ainsi qu'une reproduction littérale du texte du § 4 de l'article 1452 du Code judiciaire et de l'article 28sexies ou de l'article 61quater, en vertu desquels la saisie émane du procureur du Roi ou du juge d'instruction.

§ 3. Le procès-verbal est présenté pour signature au saisi qui peut en recevoir une copie sans frais. En cas de saisie-arrêt, tant



le tiers saisi que le saisi même ont droit à une copie sans frais de ce procès-verbal. Cette copie est remise immédiatement ou envoyée dans les quarante-huit heures. Dans le même délai, un document contenant les mentions prescrites au § 2, alinéa 3, est transmis au tiers saisi.

§ 4. A dater de la réception de la notification du procès-verbal, le débiteur ne peut plus s'aliéner les sommes ou les choses faisant l'objet de la saisie. Dans un délai de quinze jours après la saisie, le débiteur est tenu de déclarer, par lettre recommandée à la poste, les sommes ou les choses faisant l'objet de la saisie conformément à l'article 1452 du Code judiciaire.

Le débiteur a droit au remboursement des frais de déclaration. Ces frais, revêtus de l'approbation du procureur du Roi ou du juge d'instruction ayant ordonné la saisie, sont considérés comme des frais de justice. »

#### **Art. 38.**

« Les objets saisis seront clos et cachetés, si faire se peut; ou s'ils ne sont pas susceptibles de recevoir des caractères d'écriture, ils seront mis dans un vase ou dans un sac, sur laquelle le procureur du Roi attachera une bande de papier qu'il scellera de son sceau. »

#### **Art. 39.**

« Les opérations prescrites par les articles précédents seront faites en présence de l'inculpé s'il a été arrêté; et s'il ne veut ou ne peut y assister, en présence d'un fondé de pouvoir qu'il pourra nommer. Les objets lui seront présentés à l'effet de les reconnaître et de les parapher, s'il y a lieu; et, au cas de refus, il en sera fait mention au procès-verbal. »

#### **Art. 39bis.**

« § 1<sup>er</sup>. Sans préjudice des dispositions spécifiques de cet article, les règles de ce code relatives à la saisie, y compris l'article 28<sup>sexies</sup>, sont applicables aux mesures consistant à copier, rendre

inaccessibles et retirer des données stockées dans un système informatique.

§ 2. Lorsque le procureur du Roi découvre dans un système informatique des données stockées qui sont utiles pour les mêmes finalités que celles prévues pour la saisie, mais que la saisie du support n'est néanmoins pas souhaitable, ces données, de même que les données nécessaires pour les comprendre, sont copiées sur des supports qui appartiennent à l'autorité. En cas d'urgence ou pour des raisons techniques, il peut être fait usage de supports qui sont disponibles pour des personnes autorisées à utiliser le système informatique.

§ 3. Il utilise en outre les moyens techniques appropriés pour empêcher l'accès à ces données dans le système informatique, de même qu'aux copies de ces données qui sont à la disposition de personnes autorisées à utiliser le système informatique, de même que pour garantir leur intégrité.

Si les données forment l'objet de l'infraction ou ont été produites par l'infraction et si elles sont contraires à l'ordre public ou aux bonnes moeurs ou constituent un danger pour l'intégrité des systèmes informatiques ou pour des données stockées, traitées ou transmises par le biais de tels systèmes, le procureur du Roi utilise tous les moyens techniques appropriés pour rendre ces données inaccessibles.

Il peut cependant, sauf dans le cas prévu à l'alinéa précédent, autoriser l'usage ultérieur de l'ensemble ou d'une partie de ces données, lorsque cela ne présente pas de danger pour l'exercice des poursuites.

§ 4. Lorsque la mesure prévue au § 2 n'est pas possible, pour des raisons techniques ou à cause du volume des données, le procureur du Roi utilise les moyens techniques appropriés pour empêcher l'accès à ces données dans le système informatique, de même qu'aux copies de ces données qui sont à la disposition de personnes autorisées à utiliser le système informatique, de même que pour garantir leur intégrité.

§ 5. Le procureur du Roi informe le responsable du système informatique de la recherche effectuée dans le système informatique et lui communique un résumé des données qui ont été copiées, rendues inaccessibles ou retirées.

§ 6. Le procureur du Roi utilise les moyens techniques appropriés pour garantir l'intégrité et la confidentialité de ces données.

Des moyens techniques appropriés sont utilisés pour leur conservation au greffe.

La même règle s'applique, lorsque des données qui sont stockées, traitées ou transmises dans un système informatique sont saisies avec leur support, conformément aux articles précédents. »

**Art. 46.**

« Les attributions faites ci-dessus au procureur du Roi pour les cas de flagrant délit auront lieu aussi toutes les fois que, s'agissant d'un crime ou d'un délit, même non flagrant, commis dans l'intérieur d'une maison, (le procureur du Roi sera requis de le constater :

1° par le chef de cette maison ;

2° par la victime de l'infraction, lorsque l'infraction, dont il s'agit, est visée aux articles 398 à 405 du Code pénal et que l'auteur présumé de l'infraction est l'époux de la victime ou la personne avec laquelle elle cohabite et entretient une relation affective et sexuelle durable. »

**Art. 52.**

« Le procureur du Roi, exerçant son ministère dans les cas des articles 32 et 46, pourra, s'il le juge utile et nécessaire, charger un officier de police auxiliaire de partie des actes de sa compétence. »

**Art. 57.**

« § 1<sup>er</sup>. Sauf les exceptions prévues par la loi, l'instruction est secrète.

Toute personne qui est appelée à prêter son concours professionnel à l'instruction est tenue au secret. Celui qui viole ce secret est puni des peines prévues à l'article 458 du Code pénal.

§ 2. Sans préjudice des dispositions des lois particulières, le juge d'instruction et tout service de police qui interrogent une personne, l'informent qu'elle peut demander une copie du texte de son audition, qui lui est délivrée gratuitement.

Cette copie lui est remise ou adressée par le juge d'instruction immédiatement ou dans les quarante-huit heures et par les services de police immédiatement ou dans le mois.

Toutefois, en raison de circonstances graves et exceptionnelles, le juge d'instruction peut, par une décision motivée, retarder le moment de cette communication pendant un délai de trois mois maximum renouvelable une fois. Cette ordonnance est déposée au dossier.

Lorsqu'il s'agit d'un mineur et qu'il apparaît qu'il existe un risque pour celui-ci d'être dépossédé de la copie ou de ne pouvoir en préserver le caractère personnel, le juge d'instruction peut, par une décision motivée, lui en refuser la communication. Cette décision est déposée au dossier.

Dans ce cas, le mineur peut consulter une copie du texte de son audition, accompagné d'un avocat ou d'un assistant de justice du service d'accueil des victimes du parquet. Toutefois, en raison de circonstances graves et exceptionnelles, le juge d'instruction peut, par décision motivée, retarder le moment de cette consultation pendant un délai de trois mois maximum renouvelable une fois. Cette décision est déposée au dossier.

Dans le cas visé à l'alinéa 4 et sans préjudice de l'application de l'alinéa 3, le juge d'instruction peut décider de délivrer une copie gratuite du texte de l'audition du mineur à l'avocat de ce dernier. Cette décision est déposée au dossier.

§ 3. Le procureur du Roi peut, de l'accord du juge d'instruction et lorsque l'intérêt public l'exige, communiquer des informations à la presse. Il veille au respect de la présomption d'innocence, des droits de la défense des inculpés, des victimes et des tiers, de la vie privée et de la dignité des personnes. Dans la mesure du possible, l'identité des personnes citées dans le dossier n'est pas communiquée.

§ 4. L'avocat peut, lorsque l'intérêt de son client l'exige, communiquer des informations à la presse. Il veille au respect de la présomption d'innocence, des droits de la défense des inculpés, des victimes et des tiers, de la vie privée, de la dignité des personnes et des règles de la profession. Dans la mesure du possible, l'identité des personnes citées dans le dossier n'est pas communiquée. »

**Art. 61bis.**

« Le juge d'instruction procède à l'inculpation de toute personne contre laquelle existent des indices sérieux de culpabilité. Cette inculpation est faite lors d'un interrogatoire ou par notification à l'intéressé.

Bénéficie des mêmes droits que l'inculpé toute personne à l'égard de laquelle l'action publique est engagée dans le cadre de l'instruction. »

**Art. 61ter.**

« § 1<sup>er</sup>. L'inculpé non détenu et la partie civile peuvent demander au juge d'instruction à consulter le dossier.

§ 2. La requête contient élection de domicile en Belgique si le requérant n'y a pas son domicile. Elle est adressée ou déposée au greffe du tribunal de première instance au plus tôt un mois après l'inculpation, l'engagement de l'action publique ou la constitution de partie civile. Elle est inscrite dans un registre ouvert à cet effet. Le greffier en communique sans délai une copie au procureur du Roi. Celui-ci prend les réquisitions qu'il juge utiles.

Le juge d'instruction statue au plus tard dans le mois de l'inscription de la requête dans le registre.

L'ordonnance est communiquée par le greffier au procureur du Roi et est notifiée, au requérant et, le cas échéant, à son conseil par télécopie ou par lettre recommandée à la poste dans un délai de huit jours à dater de la décision.

§ 3. Le juge d'instruction peut interdire la communication du dossier ou de certaines pièces, si les nécessités de l'instruction le requièrent, si la communication présente un danger pour les personnes ou porte gravement atteinte à leur vie privée, ou si la constitution de partie civile ne paraît pas recevable ou que la partie civile ne justifie pas d'un motif légitime à consulter le dossier. Le juge d'instruction peut, pour l'inculpé non détenu, limiter la consultation à la partie du dossier concernant les faits ayant conduit à l'inculpation et, pour la partie civile, la limiter à la partie ayant conduit à la constitution de partie civile.

§ 4. En cas de décision favorable, le dossier est, sans préjudice de l'application éventuelle du § 3, mis à disposition dans les vingt jours de l'ordonnance du juge d'instruction et au plus tôt après le délai prévu au § 5, alinéa 1<sup>er</sup>, en original ou en copie, pour être consulté par le requérant et son conseil pendant quarante-huit heures au moins. Le greffier donne avis, par télécopie ou par lettre recommandée à la poste, au requérant et à son conseil, du moment où le dossier pourra être consulté.

L'inculpé ou la partie civile ne peut faire usage des renseignements obtenus par la consultation du dossier que dans l'intérêt de sa défense, à la condition de respecter la présomption d'innocence et les droits de la défense de tiers, la vie privée et la dignité de la personne, sans préjudice du droit prévu à l'article 61quinquies.

§ 5. Le procureur du Roi et le requérant peuvent saisir la chambre des mises

en accusation d'un recours par requête motivée déposée au greffe du tribunal de première instance dans un délai de huit jours et inscrite dans un registre ouvert à cet effet. Ce délai court à l'égard du procureur du Roi à compter du jour où l'ordonnance est portée à sa connaissance et à l'égard du requérant, du jour où elle lui est notifiée. Le recours du procureur du Roi a un effet suspensif sur l'exécution de l'ordonnance du juge d'instruction.

La chambre des mises en accusation statue sans débat dans les quinze jours du dépôt de la requête.

Le greffier donne avis au requérant et, le cas échéant, à son conseil, par télécopie ou par lettre recommandée à la poste, des lieu, jour et heure de l'audience, au plus tard quarante-huit heures à l'avance.

Le procureur général peut transmettre ses réquisitions écrites et le juge d'instruction peut transmettre un rapport à la chambre des mises en accusation. La chambre des mises en accusation peut entendre séparément le procureur général, le juge d'instruction, le requérant ou son conseil.

§ 6. Si le juge d'instruction n'a pas statué dans le délai prévu au § 2, alinéa 2, majoré de quinze jours, le requérant peut saisir la chambre des mises en accusation. Celui-ci est déchu de ce droit si la requête motivée n'est pas déposée, dans les huit jours, au greffe du tribunal de première instance. La requête est inscrite dans un registre ouvert à cet effet. La procédure se déroule conformément au § 5, alinéas 2 à 4.

§ 7. Le requérant ne peut adresser ni déposer de requête ayant le même objet avant l'expiration d'un délai de trois mois à compter de la dernière décision portant sur le même objet. »

### Art. 61quater.

« § 1<sup>er</sup>. Toute personne lésée par un acte d'instruction relatif à ses biens peut en demander la levée au juge d'instruction.

§ 2. La requête est motivée et contient élection de domicile en Belgique si le requérant n'y a pas son domicile. Elle est adressée ou déposée au greffe du tribunal de première instance et est inscrite dans un registre ouvert à cet effet. Le greffier en communique sans délai une copie au procureur du Roi. Celui-ci prend les réquisitions qu'il juge utiles.

Le juge d'instruction statue au plus tard dans les quinze jours de l'inscription de la requête dans le registre.

L'ordonnance est communiquée par le greffier au procureur du Roi et est notifiée au requérant et, le cas échéant, à son conseil par télécopie ou par lettre recommandée à la poste dans un délai de huit jours à dater de la décision.

§ 3. Le juge d'instruction peut rejeter la requête s'il estime que les nécessités de l'instruction le requièrent, lorsque la levée de l'acte compromet la sauvegarde des droits des parties ou des tiers, lorsque la levée de l'acte présente un danger pour les personnes ou les biens, ou dans les cas où la loi prévoit la restitution ou la confiscation desdits biens.

Il peut accorder une levée totale, partielle ou assortie de conditions. Toute personne qui ne respecte pas les conditions fixées est punie des peines prévues à l'article 507bis du Code pénal.

§ 4. En cas de décision favorable, le juge d'instruction peut prononcer l'exécution provisoire de la décision lorsque tout retard pourrait entraîner un préjudice irréparable.

§ 5. Le procureur du Roi et le requérant peuvent interjeter appel de l'ordonnance du juge d'instruction dans un délai de quinze

jours. Ce délai court à l'égard du procureur du Roi à compter du jour où l'ordonnance est portée à sa connaissance et, à l'égard du requérant, du jour où elle lui est notifiée.

L'appel est interjeté par déclaration au greffe du tribunal de première instance et inscrite dans un registre ouvert à cet effet.

Le procureur du Roi transmet les pièces au procureur général qui les dépose au greffe.

La chambre des mises en accusation statue dans les quinze jours du dépôt de la déclaration. Ce délai est suspendu pendant le temps de la remise accordée à la demande du requérant ou de son conseil.

Le greffier donne avis au requérant et à son conseil, par télécopie ou par lettre recommandée à la poste, des lieu, jour et heure de l'audience, au plus tard quarante-huit heures à l'avance.

Le procureur général, le requérant et son conseil sont entendus.

Sauf lorsque l'exécution provisoire a été ordonnée, l'appel est suspensif.

Le requérant qui succombe peut être condamné aux frais.

§ 6. Si le juge d'instruction n'a pas statué dans le délai prévu au § 2, alinéa 2, majoré de quinze jours, le requérant peut saisir la chambre des mises en accusation. Celui-ci est déchu de ce droit si la requête motivée n'a pas été déposée, dans les huit jours, au greffe du tribunal de première instance. La requête est inscrite dans un registre ouvert à cet effet. La procédure se déroule conformément au § 5, alinéas 3 à 6.

§ 7. Dès qu'un tribunal ou une cour est saisi, une requête au sens du § 2 peut être déposée au greffe de ce tribunal ou de cette cour. La chambre du conseil statue sur la requête dans les quinze jours. Le tribunal ou la cour peut rejeter la requête sur la base

d'un des motifs mentionnés au § 3. S'il existe un appel ou si le tribunal ne statue pas dans les quinze jours du dépôt de la requête, le requérant peut interjeter appel devant la chambre des mises en accusation conformément au § 5. Si le tribunal accède à la requête, le procureur du Roi peut interjeter appel de la même manière et dans le même délai.

§ 8. Le requérant ne peut adresser ni déposer de requête ayant le même objet avant l'expiration d'un délai de trois mois à compter de la dernière décision portant sur le même objet.

### **Art. 61quinquies.**

“§ 1<sup>er</sup>. L'inculpé et la partie civile peuvent demander au juge d'instruction l'accomplissement d'un acte d'instruction complémentaire.

§ 2. La requête est motivée et contient élection de domicile en Belgique si le requérant n'y a pas son domicile; elle décrit avec précision l'acte d'instruction sollicité, et ce, à peine d'irrecevabilité. Elle est adressée ou déposée au greffe du tribunal de première instance et est inscrite dans un registre ouvert à cet effet. Le greffier en communique sans délai une copie au procureur du Roi. Celui-ci prend les réquisitions qu'il juge utiles.

Le juge d'instruction statue, à peine de nullité de son ordonnance, au plus tard dans le mois de l'inscription de la requête dans le registre. Ce délai est ramené à huit jours si un des inculpés se trouve en détention préventive.

L'ordonnance est communiquée au procureur du Roi par le greffier, notifiée au requérant et, le cas échéant, à son conseil, par télécopie ou par lettre recommandée, dans un délai de huit jours à dater de la décision.

§ 3. Le juge d'instruction peut rejeter cette demande s'il estime que la mesure n'est pas nécessaire à la manifestation de la vérité, ou est, à ce moment, préjudiciable à l'instruction.

§ 4. L'ordonnance du juge d'instruction est susceptible de recours conformément à l'article 61*quater*, § 5.

§ 5. Si le juge d'instruction n'a pas statué dans le délai prévu au § 2, alinéa 2, majoré de quinze jours, le requérant peut saisir la chambre des mises en accusation conformément à l'article 61*quater*, § 6.

§ 6. Le requérant ne peut adresser ou déposer de requête ayant le même objet avant l'expiration d'un délai de trois mois à compter de la dernière décision portant sur le même objet. »

#### **Art. 71.**

« Le juge d'instruction fera citer devant lui les personnes qui auront été indiquées par la dénonciation, par la plainte, par le procureur du Roi ou autrement, comme ayant connaissance, soit du crime ou délit, soit de ses circonstances. »

#### **Art. 72.**

« Les témoins seront cités par un huissier de justice, ou par un agent de la force publique, à la requête du procureur du Roi. »

#### **Art. 73.**

« Ils seront entendus séparément, et hors de la présence de l'inculpé, par le juge d'instruction, assisté de son greffier. »

#### **Art. 74.**

« Ils représenteront avant d'être entendus la citation qui leur aura été donnée pour déposer; et il en sera fait mention dans le procès-verbal. »

#### **Art. 75.**

« Les témoins prêteront serment de dire toute la vérité, rien que la vérité; le juge d'instruction leur demandera leurs noms, prénoms, âge, état, profession, demeure, s'ils sont domestiques, parents ou alliés des parties, et à quel degré; il sera fait mention de la demande et des réponses des témoins. »

#### **Art. 75bis.**

« Le juge d'instruction peut décider, soit d'office, soit à la demande du témoin ou de la personne à l'égard de laquelle l'action publique est engagée dans le cadre de l'instruction, de l'inculpé, de la partie civile ou de leurs conseils, soit sur réquisition du ministère public, qu'il ne sera pas fait mention dans le procès-verbal d'audition de certaines des données d'identité prévues à l'article 75, s'il existe une présomption raisonnable que le témoin, ou une personne de son entourage, pourrait subir un préjudice grave à la suite de la divulgation de ces données et de sa déposition. Les raisons qui ont incité le juge d'instruction à prendre cette décision sont indiquées dans un procès-verbal. L'ordonnance du juge d'instruction par laquelle il accorde ou refuse l'anonymat partiel n'est susceptible d'aucun recours.

Le procureur du Roi tient un registre de tous les témoins dont des données d'identité, conformément à cet article, ne figurent pas au procès-verbal d'audition.

Le procureur du Roi et le juge d'instruction prennent, chacun pour ce qui le concerne, les mesures raisonnablement nécessaires pour éviter la divulgation des données d'identité, visées à l'alinéa 1<sup>er</sup>. »

#### **Art. 75ter.**

« Par dérogation à l'article 75, il ne faut pas faire état de la demeure des personnes qui, dans l'exercice de leurs activités professionnelles, sont chargées

de la constatation et de l'instruction d'une infraction ou qui, à l'occasion de l'application de la loi, prennent connaissance des circonstances dans lesquelles l'infraction a été commise, et qui sont en cette qualité entendues comme témoins. En lieu et place, ils peuvent indiquer leur adresse de service ou l'adresse à laquelle ils exercent habituellement leur profession. La citation à témoigner peut être régulièrement signifiée à cette adresse. »

**Art. 76.**

« Les dépositions seront signées du juge, du greffier et du témoin, après que lecture lui en aura été faite et qu'il aura déclaré y persister; si le témoin ne veut ou ne peut signer, il en sera fait mention.

Chaque page du cahier d'information sera signée par le juge et par le greffier ».

**Art. 77.**

« Les formalités prescrites par les articles 74 à 76 seront remplies, à peine de cinquante euros d'amende contre le greffier, même, s'il y a lieu, de prise à partie contre le juge d'instruction. »

**Art. 78.**

« Aucun interligne ne pourra être fait : les ratures et les renvois seront approuvés et signés par le juge d'instruction, par le greffier et par le témoin, sous les peines portées en l'article précédent. Les interlignes, ratures et renvois non approuvés, seront réputés non venus. »

**Art. 79.**

« Les enfants de l'un et de l'autre sexe, au-dessous de l'âge de quinze ans, pourront être entendus, par forme de déclaration et sans prestation de serment. »

**Art. 80.**

« Toute personne citée pour être entendue en témoignage, sera tenue de comparaître et

de satisfaire à la citation; sinon, elle pourra y être contrainte par le juge d'instruction, qui, à cet effet, sur les conclusions du procureur du Roi, sans autre formalité ni délai, et sans appel, prononcera une amende qui n'excèdera pas cent euros, et pourra ordonner que la personne citée sera contrainte par corps à venir donner son témoignage. »

**Art. 81.**

« Le témoin ainsi condamné à l'amende sur le premier défaut, et qui, sur la seconde citation, produira devant le juge d'instruction des excuses légitimes, pourra, sur les conclusions du procureur du Roi, être déchargé de l'amende. »

**Art. 82.**

« Chaque témoin qui demandera une indemnité sera taxé par le juge d'instruction. »

**Art. 83.**

« Lorsqu'il sera constaté, par le certificat d'un médecin, que des témoins se trouvent dans l'impossibilité de comparaître sur la citation qui leur aura été donnée, le juge d'instruction se transportera en leur demeure, quand ils habiteront dans le canton de la justice de paix du domicile du juge d'instruction.

Si les témoins habitent hors du canton, le juge d'instruction pourra commettre le juge de paix de leur habitation à l'effet de recevoir leur déposition, et il enverra au juge de paix des notes et instructions qui feront connaître les faits sur lesquels les témoins devront déposer. »

**Art. 84.**

« Si les témoins résident hors de l'arrondissement du juge d'instruction, celui-ci requerra le juge d'instruction de l'arrondissement dans lequel les témoins sont résidents de se transporter auprès d'eux pour recevoir leurs dépositions.

Dans le cas où les témoins n'habiteraient pas le canton du juge d'instruction ainsi requis, il pourra commettre le juge de paix

de leur habitation, à l'effet de recevoir leurs dépositions, ainsi qu'il est dit dans l'article précédent. »

**Art. 85.**

« Le juge qui aura reçu les dépositions, en conséquence des articles 83 et 84 ci-dessus, les enverra closes et cachetées au juge d'instruction du tribunal saisi de l'affaire. »

**Art. 86.**

« Si le témoin auprès duquel le juge se sera transporté, dans les cas prévus par les trois articles précédents, n'était pas dans l'impossibilité de comparaître sur la citation qui lui avait été donnée, le juge décernera un mandat de dépôt contre le témoin et le médecin qui aura délivré le certificat ci-dessus mentionné.

La peine portée en pareil cas sera prononcée par le juge d'instruction du même lieu, et sur la réquisition du procureur du Roi, en la forme prescrite par l'article 80. »

**Art. 86bis.**

« § 1<sup>er</sup>. Si la mesure de protection prévue à l'article 75bis ne semble pas suffisante, le juge d'instruction peut ordonner soit d'office, soit sur réquisition du ministère public, à la suite, le cas échéant, de la demande d'une personne faisant l'objet d'une information, soit à la demande du témoin ou de la personne à l'égard de laquelle l'action publique est engagée dans le cadre de l'instruction, de l'inculpe ou de la partie civile ou de leurs conseils que l'identité du témoin soit tenue secrète de la manière arrêtée à l'article 86ter :

1° s'il peut être admis que le témoin ou une personne de son entourage peut raisonnablement se sentir gravement menacé dans son intégrité en raison du témoignage, et si le témoin a fait part de son intention de ne pas déposer à cause de cette menace, ou

2° s'il existe des indications précises et sérieuses que ce témoin ou une personne

de son entourage court un danger, si le témoin est un officier ou un agent de police judiciaire.

§ 2. L'identité du témoin peut seulement être tenue secrète, conformément à l'article 86ter, s'il existe des indications précises et sérieuses que les faits à propos desquels il sera déposé, constituent une infraction visée à l'article 90ter, §§ 2 à 4, ou toute infraction qui a été commise dans le cadre d'une organisation criminelle, visée à l'article 324bis du Code pénal, si l'instruction de ces faits l'exige et si les autres moyens d'instruction ne semblent pas suffire à la manifestation de la vérité.

§ 3. Avant de décider, le juge d'instruction prend connaissance de l'identité complète du témoin et contrôle sa fiabilité.

§ 4. L'ordonnance rendue conformément au § 1er est motivée, datée et signée. Elle mentionne l'application des paragraphes ci-avant et la manière dont le juge d'instruction a vérifié la fiabilité du témoin, le tout à peine de nullité du témoignage effectué en application de l'article 86ter.

§ 5. L'ordonnance du juge d'instruction par laquelle il accorde ou refuse l'anonymat complet n'est susceptible d'aucun recours.

§ 6. Le procureur du Roi tient un registre de tous les témoins dont l'identité, conformément à cet article, est tenue secrète. »

**Art. 86ter.**

« L'ordonnance par laquelle le juge d'instruction ordonne, conformément à l'article 86bis, de ne pas divulguer l'identité du témoin, est communiquée par le greffier au procureur du Roi, et est notifiée par lettre recommandée à la poste au témoin, à la personne à l'égard de laquelle l'action publique est engagée dans le cadre de l'instruction ou à l'inculpé, à la partie civile et à leurs conseils avec la convocation par laquelle ils sont invités à être présents à un endroit indiqué par le juge d'instruction et à un moment fixé



par lui, aux fins d'assister à l'audition du témoin, à peine de nullité du témoignage effectué.

Avant l'audition, le juge d'instruction avertit le témoin qu'il peut être tenu responsable pour les faits, commis dans le cadre de son témoignage, qui constitueraient une infraction prévue au chapitre V du titre III ou au chapitre V du titre VIII du livre II du Code pénal.

Le juge d'instruction procède à l'audition du témoin à l'endroit et au moment indiqués dans la convocation visée à l'alinéa 1<sup>er</sup>. Le juge d'instruction prend toutes les mesures raisonnablement nécessaires pour tenir secrète l'identité du témoin. Le ministère public, la personne à l'égard de laquelle l'action publique est engagée dans le cadre de l'instruction ou l'inculpé, la partie civile et leurs conseils peuvent soumettre au juge d'instruction, avant et pendant l'audition du témoin, les questions qu'ils souhaitent voir poser. Le juge d'instruction empêche le témoin de répondre à toute question susceptible de conduire à la divulgation de son identité.

Le juge d'instruction peut ordonner que le ministère public, la personne à l'égard de laquelle l'action publique est engagée dans le cadre de l'instruction ou l'inculpé, la partie civile et leurs conseils ne puissent assister à l'audition du témoin que dans un autre local, si cette mesure est nécessaire pour préserver l'anonymat du témoin. Dans ce cas, il a recours à un système de télécommunications. Le Roi fixe les critères minimaux auxquels ce système de télécommunications devra répondre.

Le juge d'instruction fait dresser un procès-verbal de l'audition et mentionne en détail, outre les indications prévues à l'article 47*bis*, 3<sup>o</sup>, les circonstances dans lesquelles l'audition a eu lieu, les questions posées et les réponses fournies dans la formulation utilisée ou les raisons pour lesquelles il a empêché le témoin de

répondre. Il fait lecture du procès-verbal et après déclaration par le témoin qu'il persiste, le juge d'instruction et le greffier signent le procès-verbal d'audition. Ces formalités sont prescrites à peine de nullité du témoignage effectué. »

#### **Art. 86*quater*.**

« S'il existe des indications précises et sérieuses que des faits ont été commis, qui constituent une infraction, prévue au chapitre V du titre III ou au chapitre V du titre VIII du livre II du Code pénal, par le témoin dont l'identité a été tenue secrète en application des articles 86*bis* et 86*ter*, dans le cadre de son témoignage, le juge d'instruction est tenu de communiquer les données d'identité de ce témoin au procureur du Roi ou au juge d'instruction, chargé d'enquêter sur ces faits. Dans ce cas, et jusqu'au moment de la citation par le ministère public ou du renvoi au tribunal compétent, l'identité de ce témoin ne peut être révélée qu'à ces magistrats et à la juridiction d'instruction. »

#### **Art. 86*quinquies*.**

« Sans préjudice de l'application de l'article 29, les témoignages qui ont été obtenus en application des articles 86*bis* et 86*ter*, ne peuvent être pris en considération que comme preuves d'une infraction visée à l'article 90*ter*, §§ 2 à 4, ou d'une infraction commise dans le cadre d'une organisation criminelle, visée à l'article 324*bis* du Code pénal.

Le procureur du Roi qui, en application de l'article 29, a été avisé d'un crime ou d'un délit, manifesté par un témoignage qui a été obtenu en application des articles 86*bis* et 86*ter*, prend toutes les mesures nécessaires afin de garantir l'anonymat complet du témoin. »

#### **Art. 87.**

« Le juge d'instruction se transportera, s'il en est requis, et pourra même se transporter

d'office dans le domicile de l'inculpé, pour y faire la perquisition des papiers, effets, et généralement de tous les objets qui seront jugés utiles à la manifestation de la vérité. »

**Art. 88.**

« Le juge d'instruction pourra pareillement se transporter dans les autres lieux où il présumerait qu'on aurait caché les objets dont il est parlé dans l'article précédent. »

**Art. 88ter.**

« Lorsque le juge d'instruction ordonne une recherche dans un système informatique ou une partie de celui-ci, cette recherche peut être étendue vers un système informatique ou une partie de celui-ci qui se trouve dans un autre lieu que celui où la recherche est effectuée :

- si cette extension est nécessaire pour la manifestation de la vérité à l'égard de l'infraction qui fait l'objet de la recherche, et
- si d'autres mesures seraient disproportionnées, ou s'il existe un risque que, sans cette extension, des éléments de preuve soient perdus.

§ 2. L'extension de la recherche dans un système informatique ne peut pas excéder les systèmes informatiques ou les parties de tels systèmes auxquels les personnes autorisées à utiliser le système informatique qui fait l'objet de la mesure ont spécifiquement accès.

§ 3. En ce qui concerne les données recueillies par l'extension de la recherche dans un système informatique, qui sont utiles pour les mêmes finalités que celles prévues pour la saisie, les règles prévues à l'article 39bis s'appliquent. Le juge d'instruction informe le responsable du système informatique, sauf si son identité ou son adresse ne peuvent être raisonnablement retrouvées

Lorsqu'il s'avère que ces données ne se trouvent pas sur le territoire du Royaume, elles peuvent seulement être copiées. Dans ce cas, le juge d'instruction, par l'intermédiaire du ministère public, communique sans délai cette information au ministère de la Justice, qui en informe les autorités compétentes de l'état

concerné, si celui-ci peut raisonnablement être déterminé.

§ 4. L'article 89bis est applicable à l'extension de la recherche dans un système informatique. »

**Art. 88quater.**

« § 1<sup>er</sup>. Le juge d'instruction ou un officier de police judiciaire auxiliaire du procureur du Roi délégué par lui, peut ordonner aux personnes dont il présume qu'elles ont une connaissance particulière du système informatique qui fait l'objet de la recherche ou des services qui permettent de protéger ou de crypter des données qui sont stockées, traitées ou transmises par un système informatique, de fournir des informations sur le fonctionnement de ce système et sur la manière d'y accéder ou d'accéder aux données qui sont stockées, traitées ou transmises par un tel système, dans une forme compréhensible. Le juge d'instruction mentionne les circonstances propres à l'affaire justifiant la mesure dans une ordonnance motivée qu'il transmet au procureur du Roi.

§ 2. Le juge d'instruction peut ordonner à toute personne appropriée de mettre en fonctionnement elle-même le système informatique ou, selon le cas, de rechercher, rendre accessibles, copier, rendre inaccessibles ou retirer les données pertinentes qui sont stockées, traitées ou transmises par ce système, dans la forme qu'il aura demandée. Ces personnes sont tenues d'y donner suite, dans la mesure de leurs moyens.

L'ordonnance visée à l'alinéa 1er, ne peut être prise à l'égard de l'inculpé et à l'égard des personnes visées à l'article 156.

§ 3. Celui qui refuse de fournir la collaboration ordonnée aux §§ 1<sup>er</sup> et 2 ou qui fait obstacle à la recherche dans le système informatique, est puni d'un emprisonnement de six mois à un an et d'une amende de vingt-six euros à vingt mille euros ou d'une de ces peines seulement.

§ 4. Toute personne qui, du chef de sa fonction, a connaissance de la mesure ou y prête son concours, est tenue de garder le secret. Toute violation du secret est punie

conformément à l'article 458 du Code pénal.

§ 5. L'Etat est civilement responsable pour le dommage causé de façon non intentionnelle par les personnes requises à un système informatique ou aux données qui sont stockées, traitées ou transmises par un tel système. »

#### **Art. 89.**

« Les dispositions des articles 35, 35*bis*, 35*ter*, 36, 37, 38, 39 et 39*bis* concernant la saisie des objets dont la perquisition peut être faite par le procureur du Roi, dans les cas de flagrant délit, sont communes au juge d'instruction.

Si les biens visés à l'alinéa précédent comprennent des véhicules, ils peuvent, pour autant qu'ils soient propriété du suspect ou de l'inculpé, être mis à la disposition de la police fédérale. La décision de mise à disposition est prise, selon le cas, par le procureur du Roi ou par le procureur fédéral, conformément aux directives du ministre de la Justice prises en exécution des articles 143*bis* et 143*ter* du Code judiciaire. Cette décision n'est susceptible d'aucun recours. Toutefois, elle n'est exécutable que si le juge d'instruction n'y fait pas opposition, dans les dix jours suivant sa notification, dans l'intérêt de l'instruction. La mise à disposition implique que la police fédérale, à qui il incombe d'utiliser le véhicule en bon père de famille, puisse l'utiliser pour son fonctionnement normal. En cas de restitution, toute moins-value due à l'usage du véhicule donne lieu, après compensation avec l'éventuelle plus-value, à une indemnisation.

Le recours visé à l'article 61*quater* ne peut être intenté que dans le mois suivant la saisie visée à l'alinéa 1. Le requérant ne peut envoyer ni déposer de requête ayant le même objet avant l'expiration d'un délai d'un an, à compter soit du jour de la dernière décision concernant le même objet, soit du jour de l'expiration du délai d'un mois visé ci-dessus. »

#### **Art. 157.**

« Les témoins qui ne satisferont pas à la citation pourront y être contraints par le tribunal, qui, à cet effet et sur la réquisition du ministère public, prononcera dans la même audience, sur le premier défaut, l'amende, et en cas d'un second défaut, la contrainte par corps. »

#### **Art. 186.**

« Si la personne citée, ou l'avocat qui la représente, ne comparait pas au jour et à l'heure fixés dans la citation, elle sera jugée par défaut. »

#### **Art. 188.**

« L'opposition emportera de droit citation à la première audience après l'expiration d'un délai de quinze jours ou de trois si l'opposant est détenu.

Elle sera non avenue si l'opposant ou son avocat n'y comparait pas et le jugement qui interviendra sur l'opposition ne pourra être attaqué par la partie qui l'aura formée, si ce n'est par appel ainsi qu'il sera dit ci-après.

Le tribunal pourra, s'il y échet, accorder une provision, et cette disposition sera exécutoire nonobstant l'appel. »

#### **Art. 322.**

« § 1<sup>er</sup>. Ne pourront être recues, les dépositions :

1° Du père, de la mère, de l'aïeul, de l'aïeule ou de tout autre ascendant de l'accusé ou de l'un des coaccusés présents et soumis au même début;

2° Du fils, fille, petit-fils, petite-fille, ou de tout autre descendant;

3° Des frères et soeurs;

4° Des alliés aux mêmes degrés;

5° Du mari ou de la femme, même après le divorce prononcé;

6° Des dénonciateurs dont la dénonciation est récompensée pécuniairement par la loi;

7° De la partie civile;

8° Des enfants de moins de quinze ans.

§ 2. L'audition des personnes visées au § 1<sup>er</sup> ne peut être une cause de nullité lorsque ni le procureur général, ni la partie civile, ni l'accusé ne se sont opposés à cette audition.

En cas d'opposition du procureur général ou d'une ou plusieurs des parties, le président peut entendre ces personnes hors serment. Leurs déclarations sont considérées comme de simples renseignements.

§ 3. Les enfants de moins de quinze ans et les interdits légaux ne peuvent jamais être entendus sous serment. »

**Art. 355.**

« Si, à raison de la non-comparution du témoin l'affaire est renvoyée à la session suivante, tous les frais de citation, actes, voyages de témoins, et autres ayant pour objet de faire juger l'affaire, seront à la charge de ce témoin; et il y sera contraint, sur la réquisition du procureur général, par l'arrêt qui renverra les débats à la session suivante.

Et néanmoins, dans tous les cas, le témoin qui ne comparaitra pas, ou qui refusera soit de prêter serment, soit de faire sa déposition, sera condamné à la peine portée en l'article 80. »

## 2. CODE PENAL

### Art. 42.

« La confiscation spéciale s'applique :

1° Aux choses formant l'objet de l'infraction et à celles qui ont servi ou qui ont été destinées à la commettre, quand la propriété en appartient au condamné;

2° Aux choses qui ont été produites par l'infraction;

3° Aux avantages patrimoniaux tirés directement de l'infraction, aux biens et valeurs qui leur ont été substitués et aux revenus de ces avantages investis. »

### Art. 70.

« Sauf en ce qui concerne les infractions définies dans le livre II, titre *Ibis*, il n'y a pas d'infraction, lorsque le fait était ordonné par la loi et commandé par l'autorité. »

### Art. 85.

« S'il existe des circonstances atténuantes, les peines d'emprisonnement, les peines de travail et les peines d'amende pourront respectivement être réduites au dessous de huit jours, de quarante-cinq heures et de vingt-six EUR, sans qu'elles puissent être inférieures aux peines de police.

Les juges pourront aussi appliquer séparément l'une ou l'autre de ces peines.

Si l'emprisonnement est porte seul, les juges pourront y substituer une amende qui n'excédera pas cinq cents euros.

Si l'interdiction des droits énumérés en l'article 31 est ordonnée ou autorisée, les juges pourront prononcer ces peines pour un terme d'un an à cinq ans, ou la remettre entièrement. »

### Art. 100.

« A défaut de dispositions contraires dans les lois et règlements particuliers, les

dispositions du premier livre du présent code seront appliquées aux infractions prévues par ces lois et règlements, à l'exception du chapitre VII et de l'article 85. »

### Art. 309.

« Celui qui aura méchamment ou frauduleusement communiqué des secrets de la fabrique dans laquelle il a été ou est encore employé, sera puni d'un emprisonnement de trois mois à trois ans et d'une amende de cinquante euros à deux mille euros. »

### Art. 458.

« Les médecins, chirurgiens, officiers de santé, pharmaciens, sages-femmes et toutes autres personnes dépositaires, par état ou par profession, des secrets qu'on leur confie, qui, hors le cas où ils sont appelés à rendre témoignage en justice ou devant une commission d'enquête parlementaire et celui où la loi les oblige à faire connaître ces secrets, les auront révélés, seront punis d'un emprisonnement de huit jours à six mois et d'une amende de cent euros à cinq cents euros. »

### Art. 459.

« Seront punis des mêmes peines les employés ou agents du mont-de-piété, qui auront révélé à d'autres qu'aux officiers de police ou à l'autorité judiciaire le nom des personnes qui ont déposé ou fait déposer des objets à l'établissement. »

### Art. 460.

« Quiconque sera convaincu d'avoir supprimé une lettre confiée à un opérateur postal, ou de l'avoir ouverte pour en violer le secret, sera puni d'un emprisonnement de huit jours à un mois et d'une amende de vingt-six euros à deux cents euros, ou d'une de ces peines seulement, sans préjudice des peines plus fortes, si le coupable est un fonctionnaire ou un agent du gouvernement ou un membre du personnel d'un opérateur postal ou toute personne agissant pour son compte. »

**Art. 509<sup>quater</sup>.**

« Sera puni d'un emprisonnement de huit jours à trois mois et d'une amende de deux cents euros à quinze cents euros, ou d'une

de ces peines seulement, l'expert qui, sachant qu'un paiement direct n'est pas autorisé, l'accepte malgré tout d'une partie à la cause. »

146

CODE PENAL

### 3. CODE JUDICIAIRE

#### Art. 877.

« Lorsqu'il existe des présomptions graves, précises et concordantes de la détention par une partie ou un tiers, d'un document contenant la preuve d'un fait pertinent, le juge peut ordonner que ce document ou une copie de celui-ci certifiée conforme, soit déposé au dossier de la procédure. »

#### Art. 878.

« Si le document est détenu par un tiers, le juge l'invite préalablement à déposer ce document en original ou en copie au dossier de la procédure selon les modalités et dans le délai qu'il indique.

Le tiers peut faire valoir ses observations par écrit ou en chambre du conseil.

Les parties sont autorisées à prendre connaissance de celles-ci et à y répondre.

L'invitation du juge est donnée au tiers par les soins du greffier, sous pli judiciaire. »

#### Art. 879.

« Le jugement qui ordonne la production d'un document en original ou en copie indique l'identité de la partie ou du tiers qui doit faire cette production ainsi que les modalités et le délai dans lesquels elle doit avoir lieu.

Si le document doit être produit en copie, le jugement indique, en outre, l'identité de l'autorité qui doit en certifier l'exactitude ainsi que, le cas échéant, la provision à verser par la partie demanderesse sur l'incident, entre les mains du greffier. »

#### Art. 880.

« Le jugement est notifié sous pli judiciaire par le greffier aux parties et, le cas échéant, au tiers.

Il n'est susceptible ni d'opposition ni d'appel. »

#### Art. 881.

« Le Roi détermine les modalités de perception et de restitution éventuelle de la provision prévue à l'article 879 ainsi que les modalités de paiement des frais de copie. »

#### Art. 882.

« La partie ou le tiers qui s'abstiennent, sans motif légitime, de produire le document ou sa copie, selon la décision du juge, peuvent être condamnés à tels dommages-intérêts qu'il appartiendra. »

#### Art. 926.

« Le témoin cité et défaillant est condamné par ordonnance du juge à une amende de 2,50 euros à 250 euros sans préjudice des dommages-intérêts au profit de la partie.

L'ordonnance est signifiée au témoin avec citation à comparaître dans les délais ordinaires de citation pour être entendu à l'audience indiquée par le juge. »

#### Art. 928.

« L'amende prévue à l'article 926 est applicable au témoin qui sans motif légitime refuse de prêter serment ou de déposer. »

#### Art. 929.

« Si le témoin allègue qu'il existe un motif légitime qui le dispense de prêter serment ou de déposer et si l'une des parties requiert qu'il y soit tenu, le juge statue sur l'incident. Est notamment tenu pour un motif légitime le secret professionnel dont le témoin est dépositaire.

Le juge ne peut prononcer de condamnation qu'après avoir entendu le témoin en sa défense et les parties en leurs explications. »

#### Art. 962.

« Le juge peut, en vue de la solution d'un litige porté devant lui ou en cas de menace objective et actuelle d'un litige, charger des experts de procéder à des constatations ou de donner un avis d'ordre technique.

Il n'est point tenu de suivre l'avis des experts si sa conviction s'y oppose. »

148

CODE JUDICIAIRE



**Art. 2, 17°.**

« Pour l'application de la présente loi, il faut entendre par : (...)

mission révisorale : sans préjudice de l'article 4 de cette loi, toute mission qui a pour objet de donner une opinion d'expert sur le caractère fidèle et sincère des comptes annuels, d'un état financier intermédiaire, d'une évaluation ou d'une autre information économique et financière fournie par une entité ou une institution; est également incluse dans cette notion, l'analyse et l'explication des informations économiques et financières à l'intention des membres du conseil d'entreprise. »

**Art. 4.**

« La fonction de réviseur d'entreprises consiste, à titre principal, à exécuter toutes les missions dont l'accomplissement est réservé par la loi ou en vertu de celle-ci aux réviseurs d'entreprises et d'une façon générale, toutes les missions révisorales d'états financiers, effectuées en exécution de la loi ou en vertu de celle-ci. »

**Art. 35.**

§1<sup>er</sup>. Sans préjudice des dispositions prévues à l'article 77 de la présente loi, l'article 458 du Code pénal est d'application pour l'Institut, ses organes, les membres de ses organes et les membres de son personnel.

§ 2. L'Institut peut communiquer au Conseil supérieur des Professions économiques, au Comité d'avis et de contrôle de l'indépendance du commissaire, à la Chambre de renvoi et de mise en état ou à la Commission Bancaire, Financière et des Assurances toute information pour l'exercice de leurs compétences. Il en va de même vis-à-vis des autorités compétentes des Etats membres de l'Union européenne, ou d'un pays tiers en cas d'accord international, incluant une clause de réciprocité.

Le Roi détermine les modalités relatives à l'échange des informations confidentielles et à la coopération avec les autorités compétentes d'un Etat membre de l'Union européenne et avec les autorités compétentes de pays tiers.

§ 3. Dans le cadre de l'exercice de sa mission de surveillance, de contrôle de qualité et de discipline ou en cas d'obligations internationales, l'Institut est habilité à délivrer à, ou à recevoir d'une organisation professionnelle ayant en Belgique ou dans un Etat membre de l'Union européenne, un statut et des fonctions similaires à celles de l'Institut, des informations sur un réviseur d'entreprises et sur son activité.

§ 4. Sans préjudice des dispositions visées au deuxième paragraphe, l'information couverte par le secret professionnel ne peut être divulguée à aucune personne ou autorité sauf si cette divulgation est prévue par les procédures législatives, réglementaires ou administratives d'un Etat membre de l'Union européenne.

§ 5. Les informations obtenues par le Conseil dans l'exercice d'une de ses missions peuvent être utilisées dans le cadre de l'exercice d'une ou plusieurs autres missions lui confiées par la présente loi. »

**Art. 41.**

« § 1<sup>er</sup>. Sans préjudice de l'article 14, § 3, tout réviseur d'entreprises qui est l'objet d'une procédure judiciaire, disciplinaire ou administrative portant sur l'exercice de sa profession, doit en informer le Conseil dans le mois de l'introduction de la procédure. Dans le cas d'une procédure pénale le réviseur d'entreprises en informe le Conseil dès l'instant où il est mis en accusation.

§ 2. Le réviseur d'entreprises communique à l'Institut les sanctions disciplinaires, administratives ou pénales prises à son égard par une autorité ou une organisation professionnelle exerçant en Belgique, dans un Etat membre de l'Union européenne ou dans un pays tiers, quant à ses activités professionnelles, des fonctions similaires à celles de l'Etat belge ou de l'Institut. Cette communication a lieu au plus tard un mois après que les décisions visées sont devenues définitives.

§ 3. Les éléments concernés sont, le cas échéant, effacés du dossier du réviseur d'entreprises dans les mêmes délais et

conditions que les sanctions analogues applicables en Belgique. »

#### Art. 73.

« § 1<sup>er</sup>. Les sanctions disciplinaires qui peuvent être infligées sont :

- a) l'avertissement;
- b) la réprimande;
- c) l'interdiction d'accepter ou de continuer certaines missions;
- d) la suspension pour un terme ne pouvant excéder une année assortie, le cas échéant, pour une suspension d'un mois au moins, de la publication de la suspension sur le site internet de l'Institut pendant la durée de ladite suspension;
- e) la radiation.

§ 2. La suspension emporte interdiction d'exercer des activités professionnelles en tant que réviseur d'entreprises en Belgique pour la durée prévue par la peine. La suspension emporte interdiction de participer aux délibérations et élections de l'assemblée générale, du Conseil et des Commissions de l'Institut, y compris la Commission de discipline et la Commission d'appel, pendant la durée de l'exécution de cette peine disciplinaire.

§ 3. Par dérogation au paragraphe 2 du présent article, lorsqu'une suspension d'un mois maximum est infligée à un cabinet de révision, celui-ci peut poursuivre ses activités professionnelles si, au plus tard le jour où la suspension doit prendre cours, il a versé à l'Institut un montant égal à autant de fois cinq cents euros qu'il compte d'associés, ayant la qualité de réviseur d'entreprises, multipliés par le nombre de jours ouvrables de suspension. Ce montant est considéré comme étant définitivement acquis à l'Institut.

Le montant de cinq cents euros peut être adapté par le Conseil en fonction de l'évolution de l'indice des prix à la consommation. Toute adaptation est publiée par le Conseil selon les modalités qu'il détermine.

§ 4. La radiation emporte interdiction d'exercer la profession de réviseur d'entreprises en Belgique. »

#### Art. 77.

« § 1<sup>er</sup>. Le Conseil supérieur des Professions économiques est désigné en qualité d'organe chargé de la coopération nationale entre les organes du système de supervision publique et chargé de la coopération internationale entre les systèmes de supervision publique des Etats membres de l'Union européenne, comme déterminé ci-après.

§ 2. L'Institut, le Ministre en charge de l'Economie, le Procureur général, la Chambre de renvoi et de mise en état, le Conseil supérieur des Professions économiques, le Comité d'avis et de contrôle de l'indépendance du commissaire et les instances disciplinaires coopèrent entre eux autant que de besoin pour s'acquitter de leurs responsabilités respectives. Ces autorités se fournissent mutuellement assistance. En particulier, elles s'échangent des informations et coopèrent aux enquêtes relatives au déroulement des contrôles légaux des comptes.

§ 3. L'Institut, le Ministre en charge de l'Economie, le Procureur général, la Chambre de renvoi et de mise en état, le Conseil supérieur des Professions économiques, le Comité d'avis et de contrôle de l'indépendance du commissaire et les instances disciplinaires coopèrent avec les autorités compétentes des Etats membres de l'Union européenne autant que nécessaire pour s'acquitter de leurs responsabilités respectives. Ces autorités se fournissent mutuellement assistance. En particulier, elles s'échangent des informations et coopèrent aux enquêtes relatives au déroulement des contrôles légaux des comptes.

Il en va de même vis-à-vis des autorités compétentes d'un pays tiers en cas d'accord international à condition que celui-ci contienne une clause de réciprocité.

§ 4. Le Roi peut déterminer les modalités relatives à l'échange des informations confidentielles et à la coopération entre les autorités compétentes visées aux paragraphes 2 et 3. »

#### Art. 79

« § 1<sup>er</sup>. L'article 458 du Code pénal s'applique aux réviseurs d'entreprises,

aux stagiaires et aux personnes dont ils répondent. Aux exceptions à l'obligation du secret prévues à cet article s'ajoutent :

a) la communication d'attestations ou de confirmations opérée avec l'accord écrit de l'entreprise auprès de laquelle ils exercent leur fonction;

b) la communication d'attestations ou de confirmations adressée à un commissaire ou à une personne exerçant dans une entreprise de droit étranger une fonction similaire à celle de commissaire, dans le cadre du contrôle des comptes annuels ou des comptes consolidés d'une entreprise dont ils sont chargés;

c) la consultation par un réviseur d'entreprises, dans le cadre de la succession dans une mission révisoriale, des documents de travail d'un réviseur d'entreprises qui exerçait la même mission révisoriale au préalable;

d) le contact d'un réviseur d'entreprises avec un autre réviseur d'entreprises,

lorsque le premier est amené à mettre en cause le travail ou l'attestation du second, sauf en cas d'opposition de la personne qui a confié la mission au premier réviseur d'entreprises;

e) le contact entre un réviseur d'entreprises et l'Institut, ses organes et en particulier les organes chargés de l'organisation de la surveillance et du contrôle de qualité.

§ 2. Lorsqu'une personne morale établit des comptes consolidés, le commissaire de la personne morale consolidante et les commissaires des personnes morales consolidées sont, les uns à l'égard des autres, libérés du secret professionnel, dans le cadre du contrôle des comptes consolidés d'une entreprise dont ils sont chargés. Cette disposition s'applique également à l'égard d'une personne exerçant dans une personne morale de droit d'un pays de l'Union européenne une fonction similaire à celle de commissaire. Au sens du présent alinéa, est assimilé au commissaire, le réviseur d'entreprises qui, sans exercer un mandat de commissaire, est chargé du contrôle des comptes consolidés. »

5. LOI DU 9 JUILLET 1975 RELATIVE  
AU CONTROLE DES ENTREPRISES  
D'ASSURANCES

**Art. 40.**

« § 1<sup>er</sup>. La mission du commissaire agréé s'exerce sous la surveillance de la CBFA.

§ 2. Le commissaire agréé porte immédiatement à la connaissance des administrateurs, gérants ou mandataire général de l'entreprise, toute violation de la présente loi et des règlements pris pour son exécution, de même que tout fait qui lui paraît de nature à compromettre la situation financière de l'entreprise.

§ 3. Le commissaire agréé signale aussitôt à la CBFA tout fait ou décision dont il a eu connaissance dans l'exercice de sa mission ou de toute autre mission légale et qui est de nature :

1° à constituer une violation sur le fond des dispositions de la présente loi et de ses arrêtés et règlements d'exécution fixant les conditions d'agrément ou d'autres prescriptions spécifiques concernant l'exercice de l'activité de l'entreprise d'assurances;

2° à porter atteinte à la continuité de l'exploitation de l'entreprise d'assurances;

3° à entraîner le refus de la certification des comptes ou l'émission de réserves.

L'obligation visée à l'alinéa 1<sup>er</sup>, s'applique également au commissaire agréé qui exerce sa mission auprès d'une entreprise d'assurances pour les faits et décisions dont il viendrait à avoir connaissance dans le cadre de missions identiques exercées auprès d'une entreprise ayant avec cette entreprise d'assurances un lien étroit découlant d'un lien de contrôle au sens de l'arrêté royal du 17 novembre 1994 relatif aux comptes annuels des entreprises d'assurances.

La divulgation de bonne foi à la CBFA par les commissaires agréés des faits ou décisions visés aux alinéas 1<sup>er</sup> et 2, ne constitue pas une violation d'une quelconque restriction à la divulgation d'informations imposée par contrat ou par une disposition législative, réglementaire ou administrative et n'entraîne pour les personnes concernées aucune responsabilité d'aucune sorte.

§ 4. Outre sa mission générale de commissaire, telle qu'elle est fixée par les lois sur les sociétés commerciales et les statuts sociaux, le commissaire agréé fait rapport à la CBFA sur la situation financière et la gestion de l'entreprise chaque fois que l'Office lui en fait la demande et, en l'absence d'une telle demande, au moins une fois par an.

§ 5. Le commissaire agréé qui a connaissance d'une décision de l'entreprise dont l'exécution constituerait une infraction pénale, oppose son veto à cette exécution et en réfère d'urgence à la CBFA. Le veto a un effet suspensif de huit jours. »

## 6. CODE DES IMPOTS SUR LES REVENUS 1992

### Art. 316.

« Sans préjudice du droit de l'administration de demander des renseignements verbaux, toute personne passible de l'impôt des personnes physiques, de l'impôt des sociétés, de l'impôt des personnes morales et de l'impôt des non-résidents a l'obligation, lorsqu'elle en est requise par l'administration, de lui fournir, par écrit, dans le mois de la date d'envoi de la demande, ce délai pouvant être prolongé pour de justes motifs, tous renseignements qui lui sont réclamés aux fins de vérifier sa situation fiscale. »

### Art. 334.

« Lorsque la personne requise en vertu des articles 315, alinéas 1<sup>er</sup> et 2, 315bis, alinéas 1<sup>er</sup> à 3, 316 et 322 à 324, se prévaut du secret professionnel, l'administration sollicite l'intervention de l'autorité disciplinaire territorialement compétente à l'effet d'apprécier si et éventuellement dans quelle mesure la demande de renseignements ou de production de livres et documents se concilie avec le respect du secret professionnel. »

### Art. 337.

« Celui qui intervient, à quelque titre que ce soit, dans l'application des lois fiscales ou qui a accès dans les bureaux de l'administration des contributions directes, est tenu de garder, en dehors de l'exercice de ses fonctions, le secret le plus absolu au sujet de tout ce dont il a eu connaissance par suite de l'exécution de sa mission.

Les fonctionnaires de l'administration des contributions directes et de l'administration du cadastre restent dans l'exercice de leurs fonctions, lorsqu'ils communiquent aux autres services administratifs de l'Etat, y compris les parquets et les greffes des cours et de toutes les juridictions aux Communautés, aux Régions et aux établissements ou organismes publics visés à l'article 329, les renseignements qui sont nécessaires à ces services, établissements ou organismes pour assurer l'exécution des dispositions légales ou réglementaires dont ils sont chargés.

Les fonctionnaires de l'administration des contributions directes restent également dans l'exercice de leurs fonctions, lorsqu'ils accueillent une demande de consultation, d'explication ou de communication relative à la situation fiscale d'un contribuable, émanant de son conjoint sur les biens duquel l'imposition est mise en recouvrement.

Les personnes appartenant aux services à qui l'administration des contributions directes ou l'administration du cadastre a fourni des renseignements d'ordre fiscal en application de l'alinéa 2 sont également tenues au même secret et elles ne peuvent utiliser les renseignements obtenus en dehors du cadre des dispositions légales pour l'exécution desquelles ils ont été fournis.

Les dispositions de l'alinéa 4 sont également applicables aux personnes appartenant aux services à qui des renseignements d'ordre fiscal parviendraient par la voie du contrôle organisé en exécution des articles 320 et 321.

Les fonctionnaires de l'administration du cadastre restent également dans l'exercice de leurs fonctions lorsqu'ils communiquent des renseignements, des extraits ou des copies de documents cadastraux en exécution des dispositions de l'article 504, alinéas 2 et 3.

**Art. 337.** pour ce qui concerne la Région flamande :

« Celui qui intervient, à quelque titre que ce soit, dans l'application des lois fiscales ou qui a accès dans les bureaux du 'Vlaamse Belastingdienst' (Service flamand des Impôts), est tenu de garder, en dehors de l'exercice de ses fonctions, le secret le plus absolu au sujet de tout ce dont il a eu connaissance par suite de l'exécution de sa mission.

Les fonctionnaires du 'Vlaamse Belastingdienst' (Service flamand des Impôts) et de l'administration du cadastre restent dans l'exercice de leurs fonctions, lorsqu'ils communiquent aux autres services administratifs de l'Etat, y compris les parquets et les greffes des cours et de toutes les juridictions aux Communautés, aux Régions et aux établissements ou organismes publics visés à l'article 329, les renseignements qui sont nécessaires à

ces services, établissements ou organismes pour assurer l'exécution des dispositions légales ou réglementaires dont ils sont chargés.

Les fonctionnaires du 'Vlaamse Belastingdienst' (Service flamand des Impôts) restent également dans l'exercice de leurs fonctions, lorsqu'ils accueillent une demande de consultation, d'explication ou de communication relative à la situation fiscale d'un contribuable, émanant de son conjoint sur les biens duquel l'imposition est mise en recouvrement.

Les personnes appartenant aux services à qui 'le Vlaamse Belastingdienst' (Service flamand des Impôts) ou l'administration du cadastre a fourni des renseignements

d'ordre fiscal en application de l'alinéa 2 sont également tenues au même secret et elles ne peuvent utiliser les renseignements obtenus en dehors du cadre des dispositions légales pour l'exécution desquelles ils ont été fournis.

Les dispositions de l'alinéa 4 sont également applicables aux personnes appartenant aux services à qui des renseignements d'ordre fiscal parviendraient par la voie du contrôle organisé en exécution des articles 320 et 321.

Les fonctionnaires de l'administration du cadastre restent également dans l'exercice de leurs fonctions lorsqu'ils communiquent des renseignements, des extraits ou des copies de documents cadastraux en exécution des dispositions de l'article 504, alinéas 2 et 3. »

7. LOI DU 11 JANVIER 1993  
RELATIVE A LA PREVENTION  
DE L'UTILISATION DU SYSTEME  
FINANCIER AUX FINS DU  
BLANCHIMENT DE CAPITAUX ET DU  
FINANCEMENT DU TERRORISME

**Art. 14bis.**

« § 1er. Les personnes visées à l'article 2bis, 1° à 4°, qui dans l'exercice de leur profession, constatent des faits qu'elles savent ou soupçonnent être liés au blanchiment de capitaux ou au financement du terrorisme sont tenues d'en informer immédiatement la Cellule de Traitement des informations financières.

§ 2. Lorsque les personnes visées à l'article 2bis, 5°, savent ou soupçonnent qu'une opération est liée au blanchiment de capitaux ou au financement du terrorisme, elles en informent immédiatement la Cellule de Traitement des informations financières.

En outre, ces personnes doivent dans tous les cas et immédiatement informer la Cellule de Traitement des informations financières des opérations dont la liste est établie par le Roi sur avis de la Cellule de Traitement des informations financières.

§ 3. Les personnes visées à l'article 2ter qui, dans l'exercice des activités énumérées à cet article, constatent des faits qu'elles savent ou soupçonnent être liés au blanchiment de capitaux ou au financement du terrorisme sont tenues d'en informer immédiatement le bâtonnier de l'Ordre dont elles relèvent.

Toutefois, les personnes visées à l'article 2ter ne transmettent pas ces informations si celles-ci ont été reçues d'un de leurs clients ou obtenues sur un de leurs clients lors de l'évaluation de la situation juridique de ce client ou dans l'exercice de leur mission de défense ou de représentation de ce client dans une procédure judiciaire ou concernant une telle procédure, y compris dans le cadre de conseils relatifs à la manière d'engager ou d'éviter une procédure, que ces informations soient reçues ou obtenues avant, pendant ou après cette procédure.

Le bâtonnier vérifie le respect des conditions prévues à l'article 2ter et à l'alinéa précédent. Si ces conditions sont respectées, il transmet immédiatement les informations à la cellule de traitement des informations financières. »

**Art. 14quinquies.**

« Lorsque les organismes et les personnes visés aux articles 2, 2bis et 2ter soupçonnent qu'un fait ou une opération est susceptible d'être lié au blanchiment de capitaux provenant de la fraude fiscale grave et organisée qui met en oeuvre des mécanismes complexes ou qui use de procédés à dimension internationale, ils en informent la Cellule de Traitement des Informations Financières, y compris dès qu'ils détectent au moins un des indicateurs que le Roi déterminera, par arrêté royal délibéré en Conseil des Ministres.

A l'égard des personnes et organismes visés à l'article 2ter, l'information prévue au présent article est transmise conformément à l'article 14bis, § 3. »

8. LOI DU 22 MARS 1993 RELATIVE  
AU STATUT ET AU CONTROLE  
DES ETABLISSEMENTS DE  
CREDIT

**Art. 55.**

« Les commissaires agréés collaborent au contrôle exercé par la Commission bancaire et financière, sous leur responsabilité personnelle et exclusive et conformément au présent article, aux règles de la profession et aux instructions de la Commission bancaire et financière. A cette fin :

1° ils évaluent les mesures de contrôle interne adoptées par les établissements de crédit conformément à l'article 20, § 3, alinéa 1er, et par application de l'article 20bis, §§ 2, 3 et 4, et ils communiquent leurs conclusions en la matière à la Commission bancaire, financière et des Assurances;

2° ils confirment à la Commission bancaire, financière et des Assurances que les états périodiques qui lui sont transmis par les établissements de crédit à la fin du premier semestre social et à la fin de l'exercice social, sont, pour ce qui est des données comptables, sous tous égards significativement importants, conformes à la comptabilité et aux inventaires, en ce sens qu'ils sont complets, c'est-à-dire qu'ils mentionnent toutes les données figurant dans la comptabilité et dans les inventaires sur la base desquels ils sont établis, et qu'ils sont corrects, c'est-à-dire qu'ils concordent exactement avec la comptabilité et avec les inventaires sur la base desquels ils sont établis; ils confirment en outre n'avoir pas connaissance de faits dont il apparaîtrait que les états périodiques n'ont pas été établis selon les instructions en vigueur de la Commission bancaire, financière et des Assurances, ni, pour ce qui est des données comptables, par application des règles de comptabilisation et d'évaluation présidant à l'établissement des comptes annuels ou, s'agissant des états périodiques qui ne se rapportent pas à la fin de l'exercice, par application des règles de comptabilisation et d'évaluation qui ont présidé à l'établissement des comptes annuels afférents au dernier exercice; la Commission bancaire, financière et des Assurances peut préciser quels sont en l'occurrence les états périodiques visés ;

3° ils font à la Commission bancaire, financière et des Assurances, à sa demande, des rapports spéciaux portant sur l'organisation, les activités et la structure financière de l'établissement de crédit, rapports dont les frais d'établissement sont supportés par l'établissement en question;

4° dans le cadre de leur mission auprès de l'établissement de crédit ou d'une mission révisoriale auprès d'une entreprise liée à l'établissement de crédit, ils font d'initiative rapport à la Commission bancaire et financière dès qu'ils constatent :

a) des décisions, des faits ou des évolutions qui influencent ou peuvent influencer de façon significative la situation de l'établissement de crédit sous l'angle financier ou sous l'angle de son organisation administrative et comptable ou son contrôle interne;

b) des décisions ou des faits qui peuvent constituer des violations du Code des sociétés, des statuts, de la présente loi et des arrêtés et règlements pris pour son exécution;

c) des autres décisions ou des faits qui sont de nature à entraîner le refus ou des réserves en matière de certification des comptes.

5° ils font rapport au moins tous les ans à la Commission bancaire, financière et des assurances sur l'adéquation des dispositions prises par les établissements de crédit pour préserver les avoirs des clients en application des articles 77bis et 77ter de la loi du 6 avril 1995 et des mesures d'exécution prises par le Roi en vertu desdites dispositions.

Aucune action civile, pénale ou disciplinaire ne peut être intentée ni aucune sanction professionnelle prononcée contre les commissaires agréés qui ont procédé de bonne foi à une information sous le 4° de l'alinéa 1<sup>er</sup>.

Les commissaires agréés communiquent aux dirigeants de l'établissement de crédit les rapports qu'ils adressent à la Commission bancaire et financière conformément à l'alinéa 1<sup>er</sup>, 3°. Ces communications tombent sous le secret organisé par l'article 74 de la loi du 2 août 2002 relative à la surveillance du



secteur financier et aux services financiers. Ils transmettent à la Commission copie des communications qu'ils adressent à ces dirigeants et qui portant sur des questions de nature à intéresser le contrôle exercé par elle.

Les commissaires agréés et les sociétés de réviseurs agréés peuvent effectuer les vérifications et expertises relevant de leurs fonctions auprès des succursales

a l'étranger de l'établissement qu'ils contrôlent.

Ils peuvent être chargés par la Commission bancaire et financière, à la demande de la Banque nationale de Belgique, ou de la Banque centrale européenne, de confirmer que les informations que les établissements de crédit sont tenus de communiquer à ces autorités sont complètes, correctes et établies selon les règles qui s'y appliquent. »

9. LOI DU 6 AVRIL 1985 RELATIVE AU STATUT ET AU CONTRÔLE DES ENTREPRISES D'INVESTISSEMENT

**Art. 101.**

« Les commissaires agréés collaborent au contrôle, sous leur responsabilité personnelle et exclusive et conformément au présent article, aux règles de la profession et aux instructions de l'autorité de contrôle. A cette fin :

1° ils évaluent les mesures de contrôle interne adoptées par les entreprises d'investissement conformément à l'article 62, § 3, alinéa 1er, et par application de l'article 62bis, §§ 2, 3 et 4, et ils communiquent leurs conclusions en la matière à l'autorité de contrôle;

2° ils confirment à l'autorité de contrôle que les états périodiques qui lui sont transmis par les entreprises d'investissement à la fin du premier semestre social et à la fin de l'exercice social, sont, pour ce qui est des données comptables, sous tous égards significativement importants, conformes à la comptabilité et aux inventaires, en ce sens qu'ils sont complets, c'est-à-dire qu'ils mentionnent toutes les données figurant dans la comptabilité et dans les inventaires sur la base desquels ils sont établis, et qu'ils sont corrects, c'est-à-dire qu'ils concordent exactement avec la comptabilité et avec les inventaires sur la base desquels ils sont établis; ils confirment en outre n'avoir pas connaissance de faits dont il apparaîtrait que les états périodiques n'ont pas été établis selon les instructions en vigueur de l'autorité de contrôle, ni, pour ce qui est des données comptables, par application des règles de comptabilisation et d'évaluation présidant à l'établissement des comptes annuels ou, s'agissant des états périodiques qui ne se rapportent pas à la fin de l'exercice, par application des règles de comptabilisation et d'évaluation qui ont présidé à l'établissement des comptes annuels afférents au dernier exercice; l'autorité de contrôle peut préciser quels sont en l'occurrence les états périodiques visés;

3° ils font à l'autorité de contrôle, à sa demande, des rapports spéciaux portant sur l'organisation, les activités et la structure

financière de l'entreprise d'investissement, rapports dont les frais d'établissement sont supportés par l'entreprise en question;

4° dans le cadre de leur mission auprès de l'entreprise d'investissement ou d'une mission révisorale auprès d'une entreprise liée à l'entreprise d'investissement, ils font d'initiative rapport à la Commission bancaire et financière dès qu'ils constatent :

a) des décisions, des faits ou des évolutions qui influencent ou peuvent influencer de façon significative la situation de l'entreprise d'investissement sous l'angle financier ou sous l'angle de son organisation administrative et comptable ou de son contrôle interne ;

b) des décisions ou des faits qui peuvent constituer des violations du Code des sociétés, des statuts, du présent livre et des arrêtés et règlements pris pour son exécution;

c) des autres décisions ou des faits qui sont de nature à entraîner le refus ou des réserves en matière de certification des comptes annuels;

d) des décisions ou des faits relatifs à l'entreprise d'investissement qui sont de nature à compromettre sa continuité.

En ce qui concerne les cas visés aux a) à d), ils sont aussi tenus de signaler à la Commission bancaire, financière et des assurances tout fait ou toute décision dont ils auraient eu connaissance en accomplissant l'une des missions visées au présent article dans toute entreprise ayant un lien étroit avec l'entreprise d'investissement dans laquelle ils s'acquittent de la même mission.

5° ils font rapport au moins tous les ans à la Commission bancaire, financière et des assurances sur l'adéquation des dispositions prises par les entreprises d'investissement pour préserver les avoirs des clients en application des articles 77, 77bis et 77ter et des mesures d'exécution prises par le Roi en vertu dudit article.

Aucune action civile, pénale ou disciplinaire ne peut être intentée ni aucune sanction professionnelle prononcée

contre les commissaires-réviseurs agréés qui ont procédé de bonne foi à une information visée sous le 4° de l'alinéa 1<sup>er</sup>.

Les commissaires agréés communiquent aux dirigeants de l'entreprise d'investissement les rapports qu'ils adressent à l'autorité de contrôle conformément à l'alinéa 1<sup>er</sup>, 3°. Ces communications tombent sous le secret organisé par l'article 140. Ils transmettent à l'autorité de contrôle copie des communications qu'ils adressent à ces dirigeants et qui portent sur des questions de nature à intéresser le contrôle exercé par elle.

Les commissaires agréés et les sociétés de réviseurs agréées peuvent effectuer les vérifications et expertises relevant de leurs fonctions auprès des succursales à l'étranger de l'entreprise d'investissement qu'ils contrôlent.

Ils peuvent être chargés par l'autorité de contrôle à la demande de la Banque nationale de Belgique, ou de la Banque centrale européenne, de confirmer que les informations que les entreprises d'investissement sont tenues de communiquer à ces autorités sont complètes, correctes et établies selon les règles qui s'y appliquent. »

## 10. LOI DU 22 AVRIL 1999 RELATIVE AUX PROFESSIONS COMPTABLES ET FISCALES

### Art. 34.

« Les activités d'expert-comptable consistent à exécuter dans les entreprises privées, les organismes publics ou pour compte de toute personne ou de tout organisme intéressé, les missions suivantes :

1° la vérification et le redressement de tous documents comptables;

2° l'expertise, tant privée que judiciaire, dans le domaine de l'organisation comptable des entreprises ainsi que l'analyse par les procédés de la technique comptable de la situation et du fonctionnement des entreprises au point de vue de leur crédit, de leur rendement et de leurs risques;

3° l'organisation des services comptables et administratifs des entreprises et les activités de conseil en matière d'organisation comptable et administrative des entreprises;

4° les activités d'organisation et de tenue de la comptabilité de tiers;

5° les activités visées à l'article 38, à l'exclusion de celles visées à l'article 38, 3°, pour les entreprises auprès desquelles il accomplit des missions visées au 6° et à l'article 37, alinéa 1<sup>er</sup>, 2°;

6° les missions autres que celles visées au 1° à 5° et dont l'accomplissement lui est réservé par la loi ou en vertu de la loi. »

### Art. 58.

Sont punis d'une peine d'emprisonnement de huit jours à trois mois et d'une amende de 200 à 2.000 euros ou d'une de ces peines seulement :

1° celui qui s'attribue publiquement et sans titre la qualification d'expert-comptable ou

de conseil fiscal, ou qui contrevient aux articles 16, 17, 18 et 37;

2° celui qui s'attribue publiquement et sans titre la qualification de comptable agréé ou de comptable-fiscaliste agréé, ou qui contrevient aux articles 46, 47 et 48;

3° celui qui exerce l'activité professionnelle d'expert-comptable, de conseil fiscal, de comptable agréé ou de comptable-fiscaliste agréé ou porte ces titres alors qu'il fait l'objet d'une mesure de suspension exécutoire.

Le tribunal peut en outre ordonner:

1° la fermeture définitive ou provisoire de tout ou partie des locaux utilisés par celui qui s'est rendu coupable d'une ou plusieurs infractions susvisées;

2° la publication du jugement ou d'un résumé de celui-ci dans un ou plusieurs quotidiens ou par un quelconque autre biais, aux frais du condamné.

Les articles 12 et 13 de la loi-cadre du 1<sup>er</sup> mars 1976 réglementant la protection du titre professionnel et l'exercice des professions intellectuelles prestataires de services sont d'application aux comptables agréés et aux comptables-fiscalistes agréés.

L'article 458 du Code pénal s'applique aux experts-comptables externes, aux conseils fiscaux externes, aux comptables agréés et aux comptables-fiscalistes agréés, aux stagiaires et aux personnes dont ils dépendent.

Les personnes morales sont civilement responsables du paiement des amendes auxquelles leurs organes ou préposés sont condamnés en vertu du présent article.

Le chapitre VII du Livre 1<sup>er</sup> du Code pénal ainsi que l'article 85 du même Code sont applicables aux infractions visées aux alinéas précédents. »

## 11. CODE DES SOCIETES

### Art. 137.

« § 1<sup>er</sup>. Les commissaires peuvent, à tout moment, prendre connaissance, sans déplacement, des livres, de la correspondance, des procès-verbaux et généralement de tous les documents et de toutes les écritures de la société. Ils peuvent requérir de l'organe de gestion, des agents et des préposés de la société toutes les explications ou informations et procéder à toutes les vérifications qui leur paraissent nécessaires.

Ils peuvent requérir de l'organe de gestion d'être mis en possession, au siège de la société, d'informations relatives aux sociétés liées ou aux autres sociétés avec lesquelles il existe un lien de participation, dans la mesure où ces informations leur paraissent nécessaires pour contrôler la situation financière de la société.

Ils peuvent requérir de l'organe de gestion qu'il demande à des tiers la confirmation du montant de leurs créances, dettes et autres relations avec la société contrôlée.

§ 2. Les pouvoirs visés au § 1<sup>er</sup> peuvent être exercés par les commissaires conjointement ou individuellement.

Si plusieurs commissaires ont été nommés, ils forment un collège. Ils peuvent se répartir entre eux les charges du contrôle de la société.

Il leur est remis chaque semestre au moins par l'organe de gestion un état comptable établi selon le schéma du bilan et du compte de résultats. »

### Art. 138.

« Les commissaires qui constatent, au cours de leurs contrôles, des faits graves et concordants susceptibles de compromettre la continuité de l'entreprise, en informent l'organe de gestion par écrit et de manière circonstanciée.

Dans ce cas, l'organe de gestion doit délibérer sur les mesures qui devraient

être prises pour assurer la continuité de l'entreprise pendant un délai raisonnable.

Les commissaires peuvent renoncer à l'information visée au premier alinéa, lorsqu'ils constatent que l'organe de gestion a déjà délibéré sur les mesures qui devraient être prises.

Si dans un délai d'un mois à dater de la communication de l'information visée au premier alinéa, les commissaires n'ont pas été informés de la délibération de l'organe de gestion sur les mesures prises ou envisagées pour assurer la continuité de l'entreprise pendant un délai raisonnable, ou s'ils estiment que ces mesures ne sont pas susceptibles d'assurer la continuité de l'entreprise pendant un délai raisonnable, ils peuvent communiquer leurs constatations au président du tribunal de commerce. Dans ce cas, l'article 458 du Code pénal n'est pas applicable.

Au cas où il n'est pas nommé de commissaire, lorsque des faits graves et concordants sont susceptibles de compromettre la continuité de l'entreprise, l'organe de gestion est également tenu de délibérer sur les mesures qui devraient être prises pour assurer la continuité de l'entreprise pendant un délai raisonnable. »

### Art. 140.

« Les commissaires sont responsables envers la société des fautes commises par eux dans l'accomplissement de leurs fonctions.

Ils répondent solidairement tant envers la société qu'envers les tiers de tout dommage résultant d'infractions aux dispositions du présent code ou des statuts. Il ne sont déchargés de leur responsabilité, quant aux infractions auxquelles ils n'ont pas pris part, que s'ils prouvent qu'ils ont accompli les diligences normales de leur fonction et qu'ils ont dénoncé ces infractions à l'organe de gestion et, le cas échéant, s'il n'y a pas été remédié de façon adéquate, à l'assemblée générale, la plus prochaine après qu'ils en auront eu connaissance. »

**Art. 142.**

« Le contrôle dans les sociétés de la situation financière, des comptes annuels et de la régularité au regard du présent code et des statuts, des opérations à constater dans les comptes annuels doit être confié à un ou plusieurs commissaires. »

**Art. 144.**

« Le rapport des commissaires visé à l'article 143 comprend les éléments suivants :

1° une introduction, qui contient au moins l'identification des comptes annuels qui font l'objet du contrôle, ainsi que le référentiel comptable qui a été appliqué lors de leur établissement;

2° une description de l'étendue du contrôle, qui contient au moins l'indication des normes selon lesquelles le contrôle a été effectué et s'ils ont obtenu de l'organe de gestion et préposés de la société les explications et informations requises pour leur contrôle;

3° une mention indiquant si la comptabilité est tenue conformément aux dispositions légales et réglementaires applicables;

4° une attestation dans laquelle les commissaires indiquent si, à leur avis, les comptes annuels donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de la société compte tenu du référentiel comptable applicable et, le cas échéant, quant au respect des exigences légales applicables. Elle peut prendre la forme d'une attestation sans réserve, d'une attestation avec réserve, d'une opinion négative, ou, si les commissaires sont dans l'incapacité de délivrer une attestation, d'une déclaration d'abstention;

5° une référence à quelque question que ce soit sur laquelle les commissaires attirent spécialement l'attention, qu'une réserve ait ou non été incluse dans l'attestation;

6° une mention indiquant si le rapport de gestion comprend les informations requises par les articles 95 et 96 et concorde ou non avec les comptes annuels pour le même exercice;

7° une mention indiquant si la répartition des bénéfices proposée à l'assemblée générale est conforme aux statuts et au présent Code;

8° l'indication qu'ils n'ont point eu connaissance d'opérations conclues ou de décisions prises en violation des statuts ou du présent Code. Toutefois, cette mention peut être omise lorsque la révélation de l'infraction est susceptible de causer à la société un préjudice injustifié, notamment parce que l'organe de gestion a pris des mesures appropriées pour corriger la situation d'illégalité ainsi créée.

Le rapport est signé et daté par les commissaires. »

**Art. 151.**

« Dans chaque société où un conseil d'entreprise doit être institué en exécution de la loi du 20 septembre 1948 portant organisation de l'économie, à l'exception des institutions d'enseignement subsidiées, un ou plusieurs réviseurs d'entreprises sont désignés ayant pour mission :

1° de faire rapport au conseil d'entreprise sur les comptes annuels et sur le rapport de gestion, conformément aux articles 143 et 144;

2° de certifier le caractère fidèle et complet des informations économiques et financières que l'organe de gestion transmet au conseil d'entreprise, pour autant que ces informations résultent de la comptabilité, des comptes annuels de la société ou d'autres documents vérifiables;

3° d'analyser et d'expliquer à l'intention particulièrement des membres du conseil d'entreprise nommés par les travailleurs, les informations économiques et

financières qui ont été transmises au conseil d'entreprise, quant à leur signification relative à la structure financière et à l'évolution de la situation financière de la société;

4° s'il estime ne pas pouvoir délivrer la certification visée au 2°, ou s'il constate des lacunes dans les informations économiques et financières transmises au conseil d'entreprise, d'en saisir l'organe de gestion, et, si celui-ci n'y donne pas suite dans le mois qui suit son intervention, d'en informer d'initiative le conseil d'entreprise. »

#### Art. 219.

« § 1<sup>er</sup>. En cas d'apport en nature, un réviseur d'entreprises est désigné préalablement à la constitution de la société par les fondateurs.

Le réviseur fait rapport, notamment sur la description de chaque apport en nature et sur les modes d'évaluation adoptés. Le rapport indique si les valeurs auxquelles conduisent ces modes d'évaluation correspondent au moins au nombre et à la valeur nominale ou, à défaut de valeur nominale, au pair comptable des parts à emettre en contrepartie.

Le rapport indique quelle est la rémunération effectivement attribuée en contrepartie des apports.

Les fondateurs rédigent un rapport spécial dans lequel ils exposent l'intérêt que présentent pour la société les apports en nature et, le cas échéant, les raisons pour lesquelles ils s'écartent des conclusions du réviseur. Ce rapport est déposé en même temps que celui du réviseur au greffe du tribunal de commerce conformément à l'article 75.

§ 2. Le paragraphe 1<sup>er</sup> n'est pas d'application lorsqu'un apport en nature est constitué :

1° de valeurs mobilières ou d'instruments du marché monétaire visés à l'article 2, 31° et 32°, de la loi du 2 août 2002 relative à la surveillance du secteur financier et aux services financiers, évalués au cours moyen pondéré auquel ils ont été négociés sur un

ou plusieurs marchés réglementés visés à l'article 2, 3°, 5° et 6°, de la loi du 2 août 2002 relative à la surveillance du secteur financier et aux services financiers durant les trois mois précédant la date effective de la réalisation de l'apport en nature;

2° d'éléments d'actif autres que les valeurs mobilières et instruments du marché monétaire visés au 1°, qui ont déjà été évalués par un réviseur d'entreprises et pour autant qu'il soit satisfait aux conditions suivantes :

a) la juste valeur est déterminée à une date qui ne peut précéder de plus de six mois la réalisation effective de l'apport;

b) l'évaluation a été réalisée conformément aux principes et aux normes d'évaluation généralement reconnus pour le type d'élément d'actif constituant l'apport;

3° d'éléments d'actif autres que les valeurs mobilières et instruments du marché monétaire visés au 1° dont la juste valeur est tirée, pour chaque élément d'actif, des comptes annuels de l'exercice financier précédent, à condition que les comptes annuels aient été contrôlés par le commissaire ou par la personne chargée du contrôle des comptes annuels et à condition que le rapport de cette personne comprenne une attestation sans réserve.

Le paragraphe 1<sup>er</sup> s'applique toutefois à la réévaluation effectuée à l'initiative et sous la responsabilité des fondateurs :

1° dans le cas prévu au paragraphe 2, alinéa 1<sup>er</sup>, 1°, si le prix a été affecté par des circonstances exceptionnelles pouvant modifier sensiblement la valeur de l'élément d'actif à la date effective de son apport, notamment dans les cas où le marché de ces valeurs mobilières ou de ces instruments du marché monétaire n'est plus liquide;

2° dans les cas prévus au paragraphe 2, alinéa 1<sup>er</sup>, 2° et 3°, si des circonstances nouvelles peuvent modifier sensiblement la juste valeur de l'élément d'actif à la date effective de son apport.

§ 3. Dans les cas visés au paragraphe 2 où l'apport a lieu sans application du paragraphe 1, une déclaration est déposée conformément à l'article 75 dans le délai d'un mois suivant la date effective de l'apport de l'élément d'actif. Cette déclaration contient les éléments suivants :

- 1° une description de l'apport en nature concerné;
- 2° le nom de l'apporteur;
- 3° la valeur de cet apport, l'origine de cette évaluation et, le cas échéant, le mode d'évaluation;
- 4° la valeur nominale des parts ou, à défaut de valeur nominale, le nombre des parts émises en contrepartie de chaque apport en nature;
- 5° une attestation précisant si les valeurs obtenues correspondent au moins au nombre et à la valeur nominale ou, à défaut de valeur nominale, au pair comptable des parts à émettre en contrepartie de cet apport;
- 6° une attestation selon laquelle aucune circonstance nouvelle susceptible d'influencer l'évaluation initiale n'est survenue. »

**Art. 313.**

« § 1<sup>er</sup>. Au cas où l'augmentation de capital comporte des apports en nature, un rapport est préalablement établi par le commissaire, ou, s'il n'y en a pas un, par un réviseur d'entreprises désigné par l'organe de gestion.

Ce rapport porte notamment sur la description de chaque apport en nature et sur les modes d'évaluation adoptés. Il indique si les estimations auxquelles conduisent ces modes d'évaluation correspondent au moins au nombre et à la valeur nominale ou au pair comptable, et, le cas échéant, à la prime d'émission des parts à émettre en contrepartie. Le rapport indique quelle est la rémunération effectivement attribuée en contrepartie des apports.

Ce rapport est joint à un rapport spécial dans lequel l'organe de gestion expose, d'une part, l'intérêt que présentent pour la société tant les apports que l'augmentation de capital proposée et, d'autre part, les raisons pour lesquelles, éventuellement, il s'écarte des conclusions du rapport annexé.

Le rapport du réviseur et le rapport spécial de l'organe de gestion sont déposés au greffe du tribunal de commerce conformément à l'article 75. Ces rapports sont annoncés dans l'ordre du jour de l'assemblée générale appelée à délibérer sur l'augmentation du capital. Une copie des rapports est transmise conformément à l'article 269.

L'absence des rapports prévus par cet article entraîne la nullité de la décision de l'assemblée générale.

§ 2. Le paragraphe 1<sup>er</sup> n'est pas d'application lorsqu'un apport en nature est constitué :

1° de valeurs mobilières ou d'instruments du marché monétaire visés à l'article 2, 31° et 32°, de la loi du 2 août 2002 relative à la surveillance du secteur financier et aux services financiers, évalués au cours moyen pondéré auquel ils ont été négociés sur un ou plusieurs marchés réglementés visés à l'article 2, 3°, 5° et 6°, de la loi du 2 août 2002 relative à la surveillance du secteur financier et aux services financiers durant les trois mois précédant la date effective de la réalisation de l'apport en nature;

2° d'éléments d'actif autres que les valeurs mobilières et instruments du marché monétaire visés au 1°, qui ont déjà été évalués par un réviseur d'entreprises et pour autant qu'il soit satisfait aux conditions suivantes :

a) la juste valeur est déterminée à une date qui ne peut précéder de plus de six mois la réalisation effective de l'apport;

b) l'évaluation a été réalisée conformément aux principes et aux normes d'évaluation généralement reconnus pour le type d'élément d'actif constituant l'apport;



3° d'éléments d'actif autres que les valeurs mobilières et instruments du marché monétaire visés au 1° dont la juste valeur est tirée, pour chaque élément d'actif, des comptes annuels de l'exercice financier précédent, à condition que les comptes annuels aient été contrôlés par le commissaire ou par la personne chargée du contrôle des comptes annuels et à condition que le rapport de cette personne comprenne une attestation sans réserve.

Le paragraphe 1<sup>er</sup> s'applique toutefois à la réévaluation effectuée à l'initiative et sous la responsabilité de l'organe de gestion :

1° dans le cas prévu au paragraphe 2, alinéa 1<sup>er</sup>, 1°, si le prix a été affecté par des circonstances exceptionnelles pouvant modifier sensiblement la valeur de l'élément d'actif à la date effective de son apport, notamment dans les cas où le marché de ces valeurs mobilières ou de ces instruments du marché monétaire n'est plus liquide;

2° dans les cas prévus au paragraphe 2, alinéa 1<sup>er</sup>, 2° et 3°, si des circonstances nouvelles peuvent modifier sensiblement la juste valeur de l'élément d'actif à la date effective de son apport.

Faute d'une réévaluation telle que visée au paragraphe 2, alinéa 2, 2°, un ou plusieurs associés détenant un pourcentage total d'au moins 5 % du capital souscrit de la société au jour de la décision d'augmenter le capital peuvent demander une évaluation par un réviseur d'entreprises conformément au paragraphe 1<sup>er</sup>.

Cette demande peut être faite jusqu'à la date effective de l'apport, à condition que, à la date de la demande, le ou les associés en question détiennent toujours un pourcentage total d'au moins 5 % du capital souscrit, comme c'était le cas au jour où la décision d'augmenter le capital a été prise.

Les frais de cette réévaluation sont à charge de la société.

§ 3. Dans les cas visés au paragraphe 2 où l'apport a lieu sans application du paragraphe 1<sup>er</sup>, une déclaration est déposée conformément à l'article 75 dans le délai d'un mois suivant la date effective de l'apport de l'élément d'actif. Cette déclaration contient les éléments suivants :

1° une description de l'apport en nature concerné;

2° le nom de l'apporteur;

3° la valeur de cet apport, l'origine de cette évaluation et, le cas échéant, le mode d'évaluation;

4° la valeur nominale des parts ou, à défaut de valeur nominale, le nombre des parts émises en contrepartie de chaque apport en nature;

5° une attestation précisant si les valeurs obtenues correspondent au moins au nombre et à la valeur nominale ou, à défaut de valeur nominale, au pair comptable et, le cas échéant, à la prime d'émission des parts à émettre en contrepartie de cet apport;

6° une attestation selon laquelle aucune circonstance nouvelle susceptible d'influencer l'évaluation initiale n'est survenue. »

#### Art. 395.

« § 1<sup>er</sup>. En cas d'apport en nature, un réviseur d'entreprises est désigné préalablement à la constitution de la société par les fondateurs.

Le réviseur fait rapport, notamment sur la description de chaque apport en nature et sur les modes d'évaluation adoptés. Le rapport indique si les estimations auxquelles conduisent ces modes d'évaluation correspondent au moins au nombre et à la valeur nominale des parts à émettre en contrepartie.

Le rapport indique quelle est la rémunération effectivement attribuée en contrepartie des apports.

Les fondateurs rédigent un rapport spécial dans lequel ils exposent l'intérêt que

présentent pour la société les apports en nature et, le cas échéant, les raisons pour lesquelles ils s'écartent des conclusions du réviseur. Ce rapport spécial est déposé en même temps que celui du réviseur au greffe du tribunal de commerce conformément à l'article 75.

§ 2. Le paragraphe 1<sup>er</sup> n'est pas d'application lorsqu'un apport en nature est constitué :

1° de valeurs mobilières ou d'instruments du marché monétaire visés à l'article 2, 31° et 32°, de la loi du 2 août 2002 relative à la surveillance du secteur financier et aux services financiers, évalués au cours moyen pondéré auquel ils ont été négociés sur un ou plusieurs marchés réglementés visés à l'article 2, 3°, 5° et 6°, de la loi du 2 août 2002 relative à la surveillance du secteur financier et aux services financiers durant les trois mois précédant la date effective de la réalisation de l'apport en nature;

2° d'éléments d'actif autres que les valeurs mobilières et instruments du marché monétaire visés au 1°, qui ont déjà été évalués par un réviseur d'entreprises et pour autant qu'il soit satisfait aux conditions suivantes :

a) la juste valeur est déterminée à une date qui ne peut précéder de plus de six mois la réalisation effective de l'apport;

b) l'évaluation a été réalisée conformément aux principes et aux normes d'évaluation généralement reconnus pour le type d'élément d'actif constituant l'apport;

3° d'éléments d'actif autres que les valeurs mobilières et instruments du marché monétaire visés au 1° dont la juste valeur est tirée, pour chaque élément d'actif, des comptes annuels de l'exercice financier précédent, à condition que les comptes annuels aient été contrôlés par le commissaire ou par la personne chargée du contrôle des comptes annuels et à condition que le rapport de cette personne comprenne une attestation sans réserve.

Le paragraphe 1<sup>er</sup> s'applique toutefois à la réévaluation effectuée à l'initiative et sous la responsabilité des fondateurs :

1° dans le cas prévu au paragraphe 2, alinéa 1<sup>er</sup>, 1°, si le prix a été affecté par des circonstances exceptionnelles pouvant modifier sensiblement la valeur de l'élément d'actif à la date effective de son apport, notamment dans les cas où le marché de ces valeurs mobilières ou de ces instruments du marché monétaire n'est plus liquide;

2° dans les cas prévus au paragraphe 2, alinéa 1<sup>er</sup>, 2° et 3°, si des circonstances nouvelles peuvent modifier sensiblement la juste valeur de l'élément d'actif à la date effective de son apport.

§ 3. Dans les cas visés au paragraphe 2 où l'apport a lieu sans application du paragraphe 1<sup>er</sup>, une déclaration est déposée conformément à l'article 75 dans le délai d'un mois suivant la date effective de l'apport de l'élément d'actif. Cette déclaration contient les éléments suivants :

1° une description de l'apport en nature concerné;

2° le nom de l'apporteur;

3° la valeur de cet apport, l'origine de cette évaluation et, le cas échéant, le mode d'évaluation;

4° la valeur nominale des parts ou, à défaut de valeur nominale, le nombre des parts émises en contrepartie de chaque apport en nature;

5° une attestation précisant si les valeurs obtenues correspondent au moins au nombre et à la valeur nominale ou, à défaut de valeur nominale, au pair comptable des parts à émettre en contrepartie de cet apport;

6° une attestation selon laquelle aucune circonstance nouvelle susceptible d'influencer l'évaluation initiale n'est survenue. »

**Art. 444.**

« § 1<sup>er</sup>. En cas d'apport en nature, un réviseur d'entreprises est désigné préalablement à la constitution de la société par les fondateurs.

Le réviseur fait rapport, notamment sur la description de chaque apport en nature et sur les modes d'évaluation adoptés. Le rapport indique si les valeurs auxquelles conduisent ces modes d'évaluation correspondent au moins au nombre et à la valeur nominale ou, à défaut de valeur nominale, au pair comptable des actions à émettre en contrepartie.

Le rapport indique quelle est la rémunération effectivement attribuée en contrepartie des apports.

Les fondateurs rédigent un rapport spécial dans lequel ils exposent l'intérêt que présentent pour la société les apports en nature et, le cas échéant, les raisons pour lesquelles ils s'écartent des conclusions du réviseur. Ce rapport est déposé en même temps que celui du réviseur au greffe du tribunal de commerce conformément à l'article 75.

§ 2. Le paragraphe 1<sup>er</sup> n'est pas d'application lorsqu'un apport en nature est constitué :

1° de valeurs mobilières ou d'instruments du marché monétaire visés à l'article 2, 31° et 32°, de la loi du 2 août 2002 relative à la surveillance du secteur financier et aux services financiers, évalués au cours moyen pondéré auquel ils ont été négociés sur un ou plusieurs marchés réglementés visés à l'article 2, 3°, 5° et 6°, de la loi du 2 août 2002 relative à la surveillance du secteur financier et aux services financiers durant les trois mois précédant la date effective de la réalisation de l'apport en nature;

2° d'éléments d'actif autres que les valeurs mobilières et instruments du marché monétaire visés au 1°, qui ont déjà été évalués par un réviseur d'entreprises et pour autant qu'il soit satisfait aux conditions suivantes :

a) la juste valeur est déterminée à une date qui ne peut précéder de plus de six mois la réalisation effective de l'apport;

b) l'évaluation a été réalisée conformément aux principes et aux normes d'évaluation généralement reconnus pour le type d'élément d'actif constituant l'apport;

3° d'éléments d'actif autres que les valeurs mobilières et instruments du marché monétaire visés au 1° dont la juste valeur est tirée, pour chaque élément d'actif, des comptes annuels de l'exercice financier précédent, à condition que les comptes annuels aient été contrôlés par le commissaire ou par la personne chargée du contrôle des comptes annuels et à condition que le rapport de cette personne comprenne une attestation sans réserve.

Le paragraphe 1<sup>er</sup> s'applique toutefois à la réévaluation effectuée à l'initiative et sous la responsabilité des fondateurs :

1° dans le cas prévu au paragraphe 2, alinéa 1<sup>er</sup>, 1°, si le prix a été affecté par des circonstances exceptionnelles pouvant modifier sensiblement la valeur de l'élément d'actif à la date effective de son apport, notamment dans les cas où le marché de ces valeurs mobilières ou de ces instruments du marché monétaire n'est plus liquide;

2° dans les cas prévus au paragraphe 2, alinéa 1<sup>er</sup>, 2° et 3°, si des circonstances nouvelles peuvent modifier sensiblement la juste valeur de l'élément d'actif à la date effective de son apport.

§ 3. Dans les cas visés au paragraphe 2 où l'apport a lieu sans application du paragraphe 1<sup>er</sup>, une déclaration est déposée conformément à l'article 75 dans le délai d'un mois suivant la date effective de l'apport de l'élément d'actif. Cette déclaration contient les éléments suivants :

1° une description de l'apport en nature concerné;

2° le nom de l'apporteur;

3° la valeur de cet apport, l'origine de cette évaluation et, le cas échéant, le mode d'évaluation;

4° la valeur nominale des parts ou, à défaut de valeur nominale, le nombre des parts émises en contrepartie de chaque apport en nature;

5° une attestation précisant si les valeurs obtenues correspondent au moins au nombre et à la valeur nominale ou, à défaut de valeur nominale, au pair comptable des parts à émettre en contrepartie de cet apport;

6° une attestation selon laquelle aucune circonstance nouvelle susceptible d'influencer l'évaluation initiale n'est survenue. »

#### **Art. 532.**

« Le conseil d'administration et les commissaires, s'il y en a, peuvent convoquer l'assemblée générale. Ils doivent la convoquer sur la demande d'actionnaires représentant le cinquième du capital social. »

#### **Art. 538.**

« Les commissaires assistent aux assemblées générales lorsqu'elles sont appelées à délibérer sur la base d'un rapport établi par eux. »

#### **Art. 540.**

« Les administrateurs répondent aux questions qui leur sont posées par les actionnaires au sujet de leur rapport ou des points portés à l'ordre du jour, dans la mesure où la communication de données ou de faits n'est pas de nature à porter gravement préjudice à la société, aux actionnaires ou au personnel de la société.

Les commissaires répondent aux questions qui leur sont posées par les actionnaires au sujet de leur rapport. Ils ont le droit de prendre la parole à l'assemblée générale en relation avec l'accomplissement de leur fonction. »

#### **Art. 602.**

« § 1<sup>er</sup>. Au cas où l'augmentation de capital comporte des apports en nature, un rapport est préalablement établi, soit par le commissaire, soit, pour les sociétés qui n'en ont pas, par un réviseur d'entreprises désigné par le conseil d'administration.

Ce rapport porte notamment sur la description de chaque apport en nature et sur les modes d'évaluation adoptés. Il indique si les estimations auxquelles conduisent ces modes d'évaluation correspondent au moins au nombre et à la valeur nominale ou, à défaut de valeur nominale, au pair comptable et, le cas échéant, à la prime d'émission des actions à émettre en contrepartie. Le rapport indique quelle est la rémunération effectivement attribuée en contrepartie des apports.

Ce rapport est joint à un rapport spécial dans lequel le conseil d'administration expose, d'une part, l'intérêt que présentent pour la société tant les apports que l'augmentation de capital proposée et d'autre part, les raisons pour lesquelles éventuellement, il s'écarte des conclusions du rapport annexé.

Le rapport du réviseur et le rapport spécial du conseil d'administration sont déposés au greffe du tribunal de commerce conformément à l'article 75.

Lorsque l'augmentation du capital est décidée par l'assemblée générale conformément à l'article 581, les rapports prévus à l'alinéa 3 sont annoncés dans l'ordre du jour. Une copie peut en être obtenue conformément à l'article 535.

L'absence des rapports prévus par cet article entraîne la nullité de la décision de l'assemblée générale.

§ 2. Le paragraphe 1<sup>er</sup> n'est pas d'application lorsqu'un apport en nature est constitué :

1° de valeurs mobilières ou d'instruments du marché monétaire visés à l'article 2, 31° et 32°, de la loi du 2 août 2002 relative à la surveillance du secteur financier et aux services financiers, évalués au cours moyen pondéré auquel ils ont été négociés sur un ou plusieurs marchés réglementés visés à l'article 2, 3°, 5° et 6°, de la loi du 2 août 2002 relative à la surveillance du secteur financier et aux services financiers durant les trois mois précédant la date effective de la réalisation de l'apport en nature;

2° d'éléments d'actif autres que les valeurs mobilières et instruments du marché monétaire visés au 1°, qui ont déjà été évalués par un réviseur d'entreprises et pour autant qu'il soit satisfait aux conditions suivantes :

a) la juste valeur est déterminée à une date qui ne peut précéder de plus de six mois la réalisation effective de l'apport;

b) l'évaluation a été réalisée conformément aux principes et aux normes d'évaluation généralement reconnus pour le type d'élément d'actif constituant l'apport;

3° d'éléments d'actif autres que les valeurs mobilières et instruments du marché monétaire visés au 1° dont la juste valeur est tirée, pour chaque élément d'actif, des comptes annuels de l'exercice financier précédent, à condition que les comptes annuels aient été contrôlés par le commissaire ou par la personne chargée du contrôle des comptes annuels et à condition que le rapport de cette personne comprenne une attestation sans réserve.

Le paragraphe 1<sup>er</sup> s'applique toutefois à la réévaluation effectuée à l'initiative et sous la responsabilité du conseil d'administration :

1° dans le cas prévu au paragraphe 2, alinéa 1<sup>er</sup>, 1°, si le prix a été affecté par des circonstances exceptionnelles pouvant modifier sensiblement la valeur de l'élément d'actif à la date effective de

son apport, notamment dans les cas où le marché de ces valeurs mobilières ou de ces instruments du marché monétaire n'est plus liquide;

2° dans les cas prévus au paragraphe 2, alinéa 1<sup>er</sup>, 2° et 3°, si des circonstances nouvelles peuvent modifier sensiblement la juste valeur de l'élément d'actif à la date effective de son apport.

Faute d'une réévaluation telle que visée au paragraphe 2, alinéa 2, 2°, un ou plusieurs actionnaires détenant un pourcentage total d'au moins 5 % du capital souscrit de la société au jour de la décision d'augmenter le capital peuvent demander une évaluation par un réviseur d'entreprises conformément au paragraphe 1<sup>er</sup>.

Cette demande peut être faite jusqu'à la date effective de l'apport, à condition que, à la date de la demande, le ou les actionnaires en question detiennent toujours un pourcentage total d'au moins 5 % du capital souscrit, comme c'était le cas au jour où la décision d'augmenter le capital a été prise.

Les frais de cette réévaluation sont à charge de la société.

§ 3. Dans les cas visés au paragraphe 2 où l'apport a lieu sans application du paragraphe 1<sup>er</sup>, une déclaration est déposée conformément à l'article 75 dans le délai d'un mois suivant la date effective de l'apport de l'élément d'actif. Cette déclaration contient les éléments suivants :

1° une description de l'apport en nature concerné;

2° le nom de l'apporteur;

3° la valeur de cet apport, l'origine de cette évaluation et, le cas échéant, le mode d'évaluation;

4° la valeur nominale des actions ou, à défaut de valeur nominale, le nombre des actions émises en contrepartie de chaque apport en nature;

5° une attestation précisant si les valeurs obtenues correspondent au moins au nombre et à la valeur nominale ou, à défaut de valeur nominale, au pair comptable et, le cas échéant, à la prime d'émission des actions à émettre en contrepartie de cet apport;

6° une attestation selon laquelle aucune circonstance nouvelle susceptible d'influencer l'évaluation initiale n'est survenue. »

170

CODE DES SOCIÉTÉS

12. LOI DU 2 AOUT 2002 RELATIVE A LA SURVEILLANCE DU SECTEUR FINANCIER ET AUX SERVICES FINANCIERES

**Art. 2, 14°.**

« Pour l'application de la présente loi, il y a lieu d'entendre par :

« information privilégiée » : toute information qui n'a pas été rendue publique, qui a un caractère précis et qui concerne, directement ou indirectement, un ou plusieurs émetteurs d'instruments financiers, ou un ou plusieurs instruments financiers, et qui, si elle était rendue publique, serait susceptible d'influencer de façon sensible le cours des instruments financiers concernés ou celui d'instruments financiers dérivés qui leur sont liés.

Pour les instruments dérivés sur produits de base, il y a lieu toutefois d'entendre par « information privilégiée », toute information qui n'a pas été rendue publique, qui a un caractère précis et concerne, directement ou indirectement, un ou plusieurs de ces instruments dérivés, et que les utilisateurs des marchés sur lesquels ces instruments sont négociés s'attendraient à recevoir conformément aux pratiques normales de ces marchés. Ces utilisateurs sont censés s'attendre à recevoir une information qui concerne, directement ou indirectement, un ou plusieurs de ces instruments dérivés lorsque cette information :

a) est régulièrement mise à la disposition des utilisateurs de ces marchés, ou

b) est obligatoirement divulguée en vertu de dispositions législatives ou réglementaires ou de règles de marché, de contrats ou de coutumes propres au marché du produit de base sous-jacent ou au marché d'instruments dérivés sur produits de base concernés.

Pour les personnes chargées de l'exécution d'ordres concernant des instruments financiers, il y a lieu d'entendre également par « information privilégiée », toute information transmise par un client et ayant trait aux ordres en attente du client, qui a un caractère précis et qui concerne, directement ou indirectement, un ou plusieurs émetteurs d'instruments

financiers ou un ou plusieurs instruments financiers et qui, si elle était rendue publique, serait susceptible d'influencer de façon sensible le cours des instruments financiers concernés ou celui d'instruments financiers dérivés qui leur sont liés.

Une information est considérée comme susceptible d'influencer de façon sensible le cours d'instruments financiers ou celui d'instruments financiers dérivés qui leur sont liés lorsqu'un investisseur raisonnable serait susceptible d'utiliser cette information en tant que faisant partie des fondements de ses décisions d'investissement.

L'information visée aux alinéas 1<sup>er</sup>, 2 et 3 est réputée « à caractère précis » si elle fait mention d'un ensemble de circonstances qui existe ou dont on peut raisonnablement penser qu'il existera ou d'un événement qui s'est produit ou dont on peut raisonnablement penser qu'il se produira, et si elle est suffisamment précise pour que l'on puisse en tirer une conclusion quant à l'effet possible de cet ensemble de circonstances ou de cet événement sur le cours des instruments financiers concernés ou sur celui d'instruments financiers dérivés qui leur sont liés. »

**Art. 25.**

« § 1<sup>er</sup>. Il est interdit à toute personne :

1° qui dispose d'une information dont elle sait ou devrait savoir qu'elle a un caractère privilégié :

a) d'acquérir ou de céder, ou de tenter d'acquérir ou de céder, pour son compte propre ou pour le compte d'autrui, directement ou indirectement, les instruments financiers sur lesquels porte l'information ;

b) de communiquer une telle information à une autre personne, si ce n'est dans le cadre normal de l'exercice de son travail, de sa profession ou de ses fonctions;

c) de recommander à un tiers d'acquérir ou de céder, ou de faire acquérir ou céder par une autre personne, sur la base de l'information privilégiée, les instruments financiers sur lesquels porte l'information.

2° d'effectuer des transactions ou de passer des ordres :

a) qui donnent ou sont susceptibles de donner des indications fausses ou trompeuses sur l'offre, la demande ou le cours d'un ou plusieurs instruments financiers; ou

b) qui fixent, par l'action d'une ou de plusieurs personnes agissant de concert, le cours d'un ou plusieurs instruments financiers à un niveau anormal ou artificiel, à moins que la personne ayant effectué les transactions ou passé les ordres établisse que les raisons qui l'ont amenée à le faire sont légitimes et que les transactions ou ordres en question sont conformes aux pratiques de marché admises sur le marché concerné;

3° d'effectuer des transactions ou de passer des ordres qui recourent à des procédés fictifs ou à toute autre forme de tromperie ou d'artifice;

4° de diffuser des informations ou des rumeurs, par l'intermédiaire des médias, via l'Internet ou par tout autre moyen, qui donnent ou sont susceptibles de donner des indications fausses ou trompeuses sur des instruments financiers, alors qu'elle savait ou aurait dû savoir que les informations étaient fausses ou trompeuses; Dans le cas de journalistes agissant dans le cadre de leur profession, cette diffusion d'informations doit être évaluée en tenant compte de la réglementation applicable à leur profession, à moins que ces personnes ne retirent, directement ou indirectement, un avantage ou des profits de la diffusion des informations en question;

5° de commettre d'autres actes, définis par le Roi sur avis de la CBFA, qui entravent ou perturbent ou sont susceptibles d'entraver ou de perturber le bon fonctionnement, l'intégrité et la transparence du marché;

6° de participer à toute entente qui aurait pour objet de commettre des actes visés aux 1° à 5°;

7° d'inciter une ou plusieurs autres personnes à commettre des actes qui, si elle les commettait elle-même, seraient interdits en vertu des 1° à 5°.

Concernant les points 2° et 3° de l'alinéa précédent, le Roi détermine, sur avis

de la CBFA, les signaux à prendre en considération par la CBFA pour détecter une éventuelle manipulation de marché, ainsi que dans le cadre de l'obligation prévue par l'article 25bis, § 4.

§ 2. Dans le cas d'une société ou autre personne morale, les interdictions prévues au § 1<sup>er</sup> s'appliquent également aux personnes physiques qui participent à la décision d'effectuer une transaction ou de passer un ordre pour le compte de la personne morale en question.

L'interdiction prévue au § 1<sup>er</sup>, 1°, a), ne s'applique pas aux transactions effectuées pour assurer l'exécution d'une obligation d'acquisition ou de cession d'instruments financiers lorsque cette obligation est devenue exigible et résulte d'une convention conclue avant que l'intéressé dispose de l'information privilégiée en question.

Les interdictions prévues au § 1<sup>er</sup> ne s'appliquent pas aux opérations effectuées pour des raisons qui relèvent de la politique monétaire, de change ou de gestion de la dette publique par un Etat membre de l'Espace économique européen, par le Système européen de banques centrales, par la BNB ou toute autre banque centrale nationale des autres Etats membres de l'Espace économique européen, par le Fonds des Rentes, par la Caisse d'amortissement de la dette publique, par les communautés, régions, Commission communautaire française, provinces, communes, agglomérations et fédérations de communes, ou par toute personne agissant pour le compte de l'une des personnes précitées.

Les interdictions prévues au § 1<sup>er</sup> ne s'appliquent pas aux opérations sur actions propres effectuées dans le cadre de programmes de « rachat », ni aux mesures de stabilisation d'un instrument financier, sous réserve que ces opérations s'effectuent conformément au règlement n° 2273/2003 de la Commission du 22 décembre 2003 portant modalités d'application de la directive 2003/6/CE du Parlement européen et du Conseil en ce qui concerne les dérogations prévues pour les programmes de rachat et la stabilisation d'instruments financiers. Le Roi, sur avis de la CBFA, arrête les dispositions nécessaires aux fins d'assurer l'application du règlement précité.



§ 3. Les interdictions prévues au § 1<sup>er</sup> s'appliquent aux actes visés au même paragraphe :

1° qui concernent des instruments financiers qui sont admis aux négociations sur un marché réglementé belge ou sur tout autre marché ou système de négociation alternatif visé à l'article 15 et désigné par le Roi sur avis de la CBFA, ou qui font l'objet d'une demande d'admission aux négociations sur un tel marché ou système, que les actes en question soient accomplis en Belgique ou à l'étranger et que les transactions en question soient exécutées sur le marché concerné ou en dehors de celui-ci;

2° qui concernent des instruments financiers qui sont admis aux négociations sur un marché réglementé étranger ou sur tout autre marché ou système de négociation alternatif organisé à l'étranger et désigné par le Roi sur avis de la CBFA, ou qui font l'objet d'une demande d'admission aux négociations sur un tel marché ou système, pour autant que les actes en question soient accomplis en Belgique, que les transactions en question soient exécutées sur le marché concerné ou en dehors de celui-ci.

Les interdictions prévues au § 1<sup>er</sup>, 1°, s'appliquent également aux actes y visés qui concernent des instruments financiers qui ne sont pas admis aux négociations sur les marchés ou systèmes de négociation alternatifs visés au 1° ou 2° de l'alinéa précédent, mais dont la valeur dépend d'un instrument financier visé au 1° ou 2° de l'alinéa précédent. »

#### Art. 34.

« § 1<sup>er</sup>. Pour exercer sa mission de contrôle visée à l'article 33 ou pour répondre aux demandes de coopération émanant d'autorités compétentes au sens de l'article 75, § 1<sup>er</sup>, 3° ou 4°, la CBFA dispose, 1° à l'égard des intermédiaires financiers, des membres d'un marché réglementé ou d'un MTF belge, des entreprises de marché, des MTF, des organismes de compensation ou de liquidation, des organismes assimilés à des organismes de liquidation et des émetteurs d'instruments financiers, des pouvoirs suivants :

a) elle peut se faire communiquer toute information et tout document, sous quelque forme que ce soit, y compris sur les relations entre l'intermédiaire et un client détermine;

b) elle peut procéder à des inspections et expertises sur place, prendre connaissance et copie sur place de tout document, fichier et enregistrement et avoir accès à tout système informatique;

c) elle peut demander aux commissaires ou aux personnes chargées du contrôle des états financiers de ces entités, de lui remettre, aux frais de ces entités, des rapports spéciaux sur les sujets qu'elle détermine; elle peut, en outre, demander aux commissaires ou aux personnes chargées du contrôle des états financiers d'émetteurs d'instruments financiers, de lui remettre, aux frais de ces émetteurs, des rapports périodiques sur les sujets qu'elle détermine;

d) elle peut exiger de ces entités, lorsque celles-ci sont établies en Belgique, qu'elles lui fournissent toute information et tout document utiles relatifs à des entreprises qui font partie du même groupe et sont établies à l'étranger;

2° à l'égard des dirigeants d'émetteurs d'instruments financiers, des personnes qui sont contrôlées par des émetteurs d'instruments financiers ou qui contrôlent des émetteurs d'instruments financiers, des personnes qui, sans l'autorisation de l'émetteur, ont demandé l'admission de ses instruments financiers à la négociation sur un marché réglementé ou sur un MTF ainsi qu'à l'égard des commissaires ou des personnes chargées du contrôle des états financiers de ces émetteurs, du pouvoir de se faire communiquer toute information et tout document, sous quelque forme que ce soit;

3° à l'égard des émetteurs d'instruments financiers, du pouvoir d'ordonner de rendre publiques les informations visées au 1°, a), selon les modalités et dans les délais qu'elle détermine.

§ 2. Lorsque cela s'avère nécessaire dans le cadre de son contrôle du respect des règles en matière d'abus de marché, des obligations d'information incombant aux émetteurs et des règles relatives aux marchés réglementés, aux MTF ou à d'autres plateformes de négociation, ou lorsqu'une autorité compétente au sens de l'article 75, § 1<sup>er</sup>, 3<sup>o</sup> ou 4<sup>o</sup>, le lui en fait la demande, la CBFA peut suspendre la négociation d'un instrument financier sur un marché réglementé, un MTF ou toute autre plateforme de négociation fonctionnant sous sa surveillance, en adressant une demande en ce sens à l'entreprise de marché, à l'entreprise d'investissement ou à l'établissement de crédit concerné, qui y donne la suite nécessaire.

Lorsque cela s'avère nécessaire dans le cadre de son contrôle du respect des obligations d'information incombant aux émetteurs et des règles relatives aux marchés réglementés, aux MTF ou à d'autres plateformes de négociation, ou lorsqu'une autorité compétente au sens de l'article 75, § 1<sup>er</sup>, 3<sup>o</sup> ou 4<sup>o</sup>, le lui en fait la demande, la CBFA peut interdire la négociation d'un instrument financier sur un marché réglementé, un MTF ou toute autre plateforme de négociation fonctionnant sous sa surveillance, en adressant une demande en ce sens à l'entreprise de marché, à l'entreprise d'investissement ou à l'établissement de crédit concerné, qui y donne la suite nécessaire.

Lorsque la CBFA suspend ou interdit la négociation d'un instrument financier sur un marché réglementé belge, elle rend cette décision immédiatement publique et en informe les autorités compétentes des autres Etats membres.

Lorsque la CBFA est informée par une autre autorité compétente de la suspension ou de l'interdiction de la négociation d'un instrument financier sur un ou plusieurs marchés réglementés, elle suspend ou interdit la négociation de cet instrument financier sur un ou plusieurs marchés

réglementés et MTF fonctionnant sous sa surveillance, sauf si une telle mesure est susceptible de léser d'une manière significative les intérêts des investisseurs ou de compromettre le fonctionnement ordonné du marché.

§ 3. La CBFA peut se faire communiquer toute information et tout document, sous quelque forme que ce soit, par les membres à distance d'un marché réglementé belge qui sont établis dans l'Espace économique européen, ou procéder auprès d'eux à des inspections et expertises sur place. Lorsqu'elle fait usage de ce pouvoir, la CBFA en informe l'autorité compétente de l'Etat membre d'origine.

Les autorités compétentes des marchés réglementés étrangers peuvent se faire communiquer toute information et tout document, sous quelque forme que ce soit, par les membres à distance de ces marchés qui sont établis en Belgique, ou procéder auprès d'eux à des inspections et expertises sur place. Lorsqu'elles font usage de ce pouvoir, les autorités en question en informent la CBFA.

§ 4. Les entreprises de marché, les entreprises d'investissement et les établissements de crédit donnent à la CBFA un accès permanent aux systèmes informatiques qui permettent la négociation d'instruments financiers sur les marchés réglementés et les MTF fonctionnant sous la surveillance de la CBFA.

Sans préjudice du § 1<sup>er</sup>, la CBFA peut demander aux organismes de compensation et de liquidation, ainsi qu'aux organismes assimilés à des organismes de liquidation, de lui fournir périodiquement des informations concernant les transactions portant sur des instruments financiers admis à la négociation sur les marchés réglementés et les MTF fonctionnant sous la surveillance de la CBFA, que ces transactions aient été exécutées sur le marché ou le système de négociation concerné ou en dehors de celui-ci. »