

Protection pénale des titres professionnels d'expert-comptable et de conseil fiscal et du monopole légal d'expert-comptable externe

(Partie 1)

JAN VAN DROOGBROECK ¹

Service juridique de l'IEC

1. HISTORIQUE DE LA LOI

1. Le législateur a réglementé la profession d'expert-comptable par la loi du 21 février 1985 relative à la réforme du revisorat d'entreprises ². Il avait constaté que les exigences croissantes en matière d'organisation administrative et comptable des entreprises impliquaient une demande accrue de conseils et de prestations de services compétents dans ce domaine. Un statut légal n'était pas seulement nécessaire pour protéger les intérêts des titulaires de ces professions, mais il visait aussi à protéger le commerce social. L'introduction d'un statut adapté offre les garanties requises en matière de qualification professionnelle des experts-comptables et elle l'objective également.

2. La loi a pourvu à la protection du titre d'expert-comptable et institué un monopole relatif à certaines activités professionnelles ³. Les

personnes souhaitant exercer les missions relevant du monopole de l'expert-comptable externe ou porter le titre d'expert-comptable devaient adhérer à l'ordre créé par cette même loi, l'Institut des Experts-Comptables (IEC) ⁴. Les articles 69, 70 et 74 de la loi du 21 février 1985 prévoient toutefois que, sous certaines conditions, l'IEC peut autoriser des personnes physiques à porter le titre d'expert-comptable sans qu'elles soient inscrites au tableau des membres de cet institut professionnel.

3. Les dispositions de la loi du 21 février 1985 qui ont trait à la profession d'expert-comptable et à l'Institut des Experts-Comptables, ont été abrogées et remplacées par la loi du 22 avril 1999 ⁵ relative aux professions comptables et fiscales. Cette loi a créé par la même occasion un nouvel organisme, l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux, qu'elle déclare

titulaire des droits et obligations de l'Institut des Experts-Comptables.

4. La loi du 22 avril 1999 a introduit un nouveau titre professionnel, celui de conseil fiscal. La réglementation de la profession de conseil fiscal avait pour finalité de mieux protéger le contribuable sur les plans tant qualitatif que déontologique, et plus particulièrement de donner une tournure plus acceptable à ses relations avec les autorités fiscales. Par le passé, des contribuables de bonne foi avaient été les victimes du travail d'amateur de quelques conseils fiscaux incompetents. Le législateur entendait aussi permettre la prestation interprofessionnelle de services totalement intégrés par le truchement de groupements d'intérêt interprofessionnels entre la profession non réglementée de conseil fiscal et d'autres professions réglementées, en soumettant les conseils fiscaux à la surveillance d'une autorité disci-

plinaire ou à une réglementation spécifique ⁶.

5. Le législateur a défini dans l'article 38 de la loi du 22 avril 1999, de manière non limitative, les missions du conseil fiscal. Mais il n'a pas jugé opportun d'accorder le monopole de ces activités aux conseils fiscaux agréés par l'IEC, parce que, d'une part, la protection du titre et le contrôle disciplinaire lié au statut de membre de l'IEC offrent déjà des garanties suffisantes pour le contribuable et que, d'autre part, d'autres professions (p.e. des experts-comptables, des avocats, ...), et prestataires de service réglementés, sont également actifs sur le terrain fiscal ⁷. En principe donc, tout le monde peut donner des avis en matière fiscale, représenter des contribuables ⁸ et les assister dans l'accomplissement de leurs obligations fiscales. Le libre exercice d'activités fiscales est toutefois limité pour les personnes auxquelles le ministre des Finances a fait interdiction de représenter des contribuables en qualité de mandataire ⁹ ou que le juge pénal a condamnées à une interdiction d'exercice de leur profession dans des affaires fiscales ¹⁰. Le conseil fiscal suspendu ou radié par les juridictions disciplinaires de l'IEC n'est plus habilité à exercer sa profession sur le territoire belge pendant la durée de l'exécution de la peine disciplinaire ¹¹. L'utilisation du titre de conseil fiscal a en revanche été liée au statut de membre de l'IEC.

6. La règle en vertu de laquelle l'Institut pouvait autoriser une personne qui n'en était pas membre à porter le titre d'expert-comptable a été abrogée. Dans la pratique, cette règle n'avait pas été mise en application, parce que les personnes, associations ou sociétés visées par

cette disposition demandaient à devenir membre de l'IEC ¹².

7. Il est utile et souhaitable de réglementer le titre professionnel d'expert-comptable/conseil fiscal et certaines activités professionnelles de l'expert-comptable et de les protéger pénalement contre les abus commis par des personnes qui ne satisfont pas aux strictes conditions légales d'agrément ou qui veulent se soustraire au respect des obligations déontologiques et aux charges (financières) ¹³ afférentes au statut de membre. La sanction pénale pour l'utilisation abusive des titres professionnels et des atteintes au monopole de l'expert-comptable externe ne protège pas seulement les intérêts des titulaires des professions qui sont affiliés à l'institut professionnel créé par la loi, mais aussi ceux des entreprises qui font appel aux experts-comptables et aux conseils fiscaux. Le pouvoir de l'Institut de conférer la qualité d'expert-comptable ou de conseil fiscal aux personnes remplissant les rigoureux critères d'admission et le contrôle permanent du respect des mesures déontologiques sont en effet garant de la prestation compétente d'un service aux clients du titulaire de la profession. Selon la Cour d'arbitrage, le législateur vise à garantir la protection des titres professionnels et une prestation de service de qualité ¹⁴.

8. Selon la Cour d'arbitrage ¹⁵, l'obligation faite aux titulaires d'une profession (libérale) d'adhérer à un ordre professionnel de droit public pour pouvoir exercer cette profession n'a rien à voir avec l'article 27 de la Constitution qui garantit la liberté d'adhérer ou non à une association. D'après la Cour, l'article 27 a effectivement pour but de garantir la constitution d'associations privées et la participation à

leurs activités. Il n'y a pas non plus de contradiction avec la liberté d'association garantie par l'article 11 CEDH ¹⁶. En effet, les ordres professionnels créés par les autorités par voie de loi ne constituent pas des associations, parce qu'elles ne sont pas seulement fondées dans l'intérêt de leurs membres, mais aussi au profit de l'intérêt général ¹⁷.

2. INFRACTIONS RELATIVES AUX TITRES PROFESSIONNELS D'EXPERT-COMPTABLE OU DE CONSEIL FISCAL ¹⁸

2.1. Fondements juridiques

9. L'article 16 de la loi du 22 avril 1999 dispose qu'une personne physique ne peut porter le titre d'expert-comptable et/ou de conseil fiscal que si elle s'est vue conférer cette qualité par l'Institut ¹⁹. L'article 17 de la même loi interdit à une société d'utiliser dans sa raison sociale, dans sa dénomination particulière, dans la définition de son objet social ou dans sa publicité le titre d'expert-comptable et/ou de conseil fiscal, sauf si elle s'est vu conférer cette qualité par l'Institut ²⁰. L'article 18 dispose enfin que, hormis les personnes ayant la qualité d'expert-comptable et/ou de conseil fiscal, nul ne peut faire usage d'un terme susceptible de créer une confusion avec le titre d'expert-comptable ou de conseil fiscal ²¹. L'article 58 de la loi du 22 avril 1999 sanctionne pénalement les personnes qui s'attribuent publiquement et sans titre la qualité d'expert-comptable ou de conseil fiscal, ainsi que les infractions aux articles 16, 17 et 18.

10. Selon la jurisprudence de la Cour de cassation, le juge pénal peut valablement décider d'appli-

quer la nouvelle disposition pénale aux faits qui ont été commis sous l'empire de l'ancienne disposition pénale, si la nouvelle loi règle la même matière que la loi qu'elle abroge, rend un fait passible d'une peine aux mêmes conditions que celles de la loi abrogée et lui applique les mêmes peines ²². Des documents parlementaires de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales, il ressort que la disposition pénale de cette loi (art. 58) reprend *mutatis mutandis* la disposition pénale abrogée de la loi du 21 février 1985 relative à la réforme du revisorat d'entreprises (art. 95) ²³. La sanction est demeurée inchangée, tant par sa nature que par son importance. Les personnes qui ont porté indûment et publiquement le titre d'expert-comptable ou qui ont utilisé un terme engendrant une confusion avec ce titre, avant l'entrée en vigueur de la loi du 22 avril 1999 ²⁴, peuvent donc encore être condamnées ultérieurement par le juge pénal. Mais ce raisonnement ne peut pas être tenu pour les délits relatifs au titre de conseil fiscal. En effet, le principe de légalité ²⁵ empêche qu'une personne soit poursuivie pour ce motif, lorsqu'elle a commis les faits avant l'entrée en vigueur de la loi du 22 avril 1999, celle-ci étant le premier texte législatif à protéger pénalement le titre de conseil fiscal.

11. Sous l'empire de l'article 70, abrogé de la loi du 21 février 1985, une association, du moins, la personne physique responsable, pouvait également être poursuivie pénalement pour l'utilisation du titre d'expert-comptable. Cet article 70 est, *mutatis mutandis*, remplacé par l'article 17 de la loi du 22 avril 1999. Dans l'article 17, il est seulement fait usage de l'utilisation abusive par les sociétés du titre

d'expert-comptable. On ne peut dès lors pas en déduire que, depuis l'entrée en vigueur de la loi du 4 mai 1999 instaurant la responsabilité pénale des personnes morales, les associations qui portent le titre d'expert-comptable de manière illégitime et, après l'entrée en vigueur de la loi du 22 avril 1999, le titre de conseil fiscal, ne peuvent pas être sanctionnés pénalement.

En effet, lors de l'élaboration de la loi du 22 avril 1999, le législateur n'a pas uniquement repris, *mutatis mutandis*, le texte de la disposition pénale de la loi du 21 février 1985 dans le nouvel article 58, mais l'a également complété de sorte que, désormais, tout qui «s'attribue publiquement et sans titre la qualité d'expert-comptable ou de conseil fiscal» est également punissable. Aucune explication ne se trouve dans les documents parlementaires. Le législateur s'est manifestement laissé inspirer par l'art. 27 de la loi du 22 juillet 1953 d'un Institut des Reviseurs d'Entreprises qui sanctionne pénalement d'une amende les personnes qui s'attribuent publiquement et sans titre la qualité de réviseur d'entreprise. Sur base de la sanction pénale de l'appropriation publique et sans titre de la qualité d'expert-comptable et de conseil fiscal, toutes les personnes morales qui ne sont pas des sociétés, et les formes juridiques qui y sont assimilées ²⁶, dans les limites de l'article 5 du Code pénal, peuvent être poursuivies pénalement.

En ce qui concerne l'utilisation d'un terme susceptible de créer une confusion avec le titre d'expert-comptable et de conseil fiscal, le problème ne se pose pas. En effet, l'article 18 de la loi du 22 avril 1999 (anciennement art. 71 de la loi du 21 février 1985) punit toute personne, tant physique que morale,

qui enfreint cette disposition légale. Les personnes morales peuvent vraisemblablement être poursuivies uniquement dans les limites de l'article 5 du Code pénal.

2.2. Éléments constitutifs des infractions

A. Élément matériel

12. Selon la Cour de cassation, il n'y a pas de délit sans élément matériel, c'est-à-dire sans un acte perceptible de l'extérieur qui est jugé attentatoire ou dangereux pour les valeurs ou les biens juridiques protégés par le législateur ²⁷. S'agissant du délit qui nous occupe, l'élément matériel est constitué par l'usage indu et public du titre professionnel d'expert-comptable ou de conseil fiscal ou d'un terme de nature à créer une confusion avec ce terme.

a) *Utilisation du titre ou d'un terme entraînant une confusion avec lui*

13. Le titre professionnel d'expert-comptable ou de conseil fiscal est légalement reconnu par les articles 16 et 17 de la loi du 22 avril 1999. Dans la version néerlandaise authentique de cette loi, ces deux titres sont rendus respectivement par «accountant» et «belastingconsulent». En allemand ²⁸, ils ont été officiellement traduits par les mots «Buchprüfer» (expert-comptable) et «Steuerberater» (conseil fiscal).

14. Les stagiaires peuvent utiliser le titre d'expert-comptable ou de conseil fiscal, pour autant qu'ils lui adjoignent le mot «stagiaire» ²⁹. Le Conseil de l'IEC peut, à leur demande, autoriser les membres de l'Institut qui sont omis volontairement du tableau à porter le titre d'expert-comptable honoraire et/ou

de conseil fiscal honoraire s'ils satisfont aux conditions prévues par le règlement d'ordre intérieur³⁰.

15. Le législateur a aussi interdit l'emploi de mentions susceptibles de créer la confusion avec le titre professionnel d'expert-comptable ou de conseil fiscal. Dans les documents parlementaires de la loi du 21 février 1985 relative à la réforme du revisorat d'entreprises, il met en avant la confusion effective que l'usage d'un titre de cette nature peut engendrer parmi le public³¹. Mais la définition de l'infraction³² utilise la formulation suivante : «un terme susceptible de créer une confusion». La Cour de cassation a cependant jugé qu'un texte légal clair et sans ambiguïté ne peut être interprété en faisant appel à des travaux préparatoires pour lui donner un sens ne concordant pas avec celui qui lui est donné normalement³³. La partie poursuivante doit donc simplement fournir la preuve d'une confusion potentielle au sein du public³⁴.

16. Les documents parlementaires de la loi du 21 février 1985 donnent comme exemple le terme néerlandais «expert-boekhouder». Les termes ci-dessous sont considérés par la jurisprudence³⁵ comme prêtant à confusion avec le titre d'expert-comptable³⁶ :

- la qualité de membre d'une association professionnelle d'experts-comptables qui porte le titre d'expert-comptable dans sa dénomination³⁷ ;
- «accountancy»³⁸ ;
- l'abréviation IEC accompagnée d'un numéro de membre fictif³⁹ ;
- «account»⁴⁰ ;
- «accounting»⁴¹ ;
- «accountantsvereniging»⁴².

17. Dans son arrêt du 7 février 2001⁴³, la Cour d'arbitrage a répondu par la

négative à la question préjudicielle du tribunal correctionnel de Turnhout sur la compatibilité de l'article 71 de la loi du 21 février 1985 relative à la réforme du revisorat d'entreprises⁴⁴ avec les articles 10 (principe d'égalité) et 11 (non-discrimination) de la Constitution. La Cour a vérifié si l'article 71 n'était pas contraire à ces dispositions constitutionnelles,

Le titre d'expert-comptable fait l'objet d'une protection particulière basée sur un critère de discrimination objectif.

dans la mesure où il interdit l'utilisation de tous les termes, notamment «accounting» et «accountancy», suscitant une confusion avec le titre d'expert-comptable, y compris lorsque ces termes définissent des activités ne relevant pas du monopole de l'expert-comptable.

En l'espèce, un membre de l'IPCF avait été poursuivi devant le juge pénal pour avoir employé les termes «accounting», «accountantskantoor» et «accountancy», considérés comme prêtant à confusion. Le prévenu s'estimait discriminé vis-à-vis des experts-comptables, parce qu'il ne pouvait pas utiliser ces termes alors que, en tant que comptable-fiscaliste, il était dûment autorisé à exercer la majorité des activités d'un expert-comptable. Les membres de l'IPCF

peuvent entre autres tenir et organiser la comptabilité de tiers. Les membres de l'IPCF sont autorisés, sur base de l'article 49 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales, à exercer les activités d'expert-comptable décrites dans l'article 34, 3° (organisation des services comptables), 4° (organisation et tenir la comptabilité de tiers) et 5° (activités fiscales). L'inégalité de traitement était double d'après lui : d'un côté, le comptable ne peut pas utiliser de termes qui font référence à ses activités professionnelles légales et, d'un autre côté, l'expert-comptable se voit attribuer un monopole du fait de cette interdiction, parce qu'il est le seul à pouvoir révéler qu'il exerce une activité d'expert-comptable. Selon le prévenu, l'article 71 doit être interprété comme s'appliquant à la terminologie qui renvoie au titre d'expert-comptable et non à celle qui fait référence aux activités des experts-comptables.

Dans son argumentation, la Cour avance que les principes constitutionnels d'égalité et de non-discrimination n'excluent pas la possibilité qu'une différence de traitement entre catégories de personnes, en l'espèce les experts-comptables et les comptables, soit instaurée, pour autant que cette différence repose sur un critère objectif et qu'elle soit valablement justifiée. L'existence d'une telle justification doit être évaluée en tenant compte du but et des conséquences de la mesure contestée et de la nature des principes s'appliquant en l'espèce. Le principe d'égalité est violé, s'il n'existe pas de rapport valable entre les moyens mis en œuvre et le but visé.

Selon les travaux préparatifs parlementaires de la loi du 21 février 1985, la protection du titre

d'expert-comptable a pour but d'objectiver et de garantir la compétence de ce dernier. En réglementant la profession d'expert-comptable, le législateur entend garantir la prestation d'un service de qualité. Ce but est atteint en réservant l'emploi du titre en question aux personnes (experts-comptables) qui satisfont à certaines conditions se rapportant à leur compétence, à leurs diplômes, au stage suivi, à l'examen d'aptitude, au serment à prêter, ainsi qu'en soumettant ces personnes au respect d'une déontologie qui leur est propre. Les autres personnes (comptables IPCF), qui ne portent pas le titre d'expert-comptable peuvent exercer la plupart des activités qui sont également effectuées par des experts-comptables. La protection du titre vise seulement à aider celles et ceux qui veulent recourir à ces services, à faire leur choix, au contraire de la protection du monopole qui va beaucoup plus loin, parce qu'elle comporte bel et bien une restriction du choix. La Cour en conclut dès lors que le titre d'expert-comptable fait l'objet d'une protection particulière basée sur un critère de discrimination objectif qui présente un rapport valable avec l'objectif du législateur, à savoir garantir au public une prestation de services de qualité par des experts-comptables compétents.

L'avis de la Cour d'arbitrage a été confirmé par la jurisprudence du juge de répression⁴⁵. A la suite de cet arrêt de la Cour d'arbitrage, l'IPCF a, dans une note intitulée «Le Bureau comptable et la personne morale», interdit à ses membres de mentionner les termes *accountancy*, *account*, *accounting* et apparentés et/ou *belastingconsultancy* dans la dénomination d'une société comptable⁴⁶.

18. Les infractions relatives au titre d'expert-comptable et de conseil

fiscal sont commises par le biais d'un acte positif. Leur auteur pose un acte à l'occasion duquel il utilise le titre ou le terme prêtant à confusion (délit de commission). Mais une personne peut aussi poser l'acte punissable par le biais d'un acte négatif. Dans ce cas, l'auteur néglige de prendre les mesures nécessaires pour éviter l'acte interdit par la loi (quasi-délit d'omission). La possibilité de poser par omission un acte interdit punissable doit être admise, lorsque l'omission est l'expression de la volonté spécifique d'atteindre un résultat donné et lorsque la lettre de la loi ne fait pas apparaître avec certitude que le législateur a voulu se limiter à un acte physique positif de l'auteur des faits⁴⁷. Une personne physique qui, après avoir été radiée du tableau par la Commission de discipline, omet de supprimer sur ses factures la mention «Expert-comptable IEC», nonobstant plusieurs mises en demeure émanant de l'Institut qui lui demandait par la même occasion de régulariser sa situation sans retard, porte abusivement le titre d'expert-comptable⁴⁸. Une société d'experts-comptables qui, après sa radiation du tableau des membres de l'Institut par décision de la Commission de discipline, omet de faire disparaître le terme «*accountancy*» de sa raison sociale ou de procéder à sa dissolution et à sa liquidation, emploie une dénomination susceptible de créer une confusion⁴⁹.

b) Caractère abusif

19. En dehors des exceptions prévues par la loi (cf. infra n° 28-30), les actes suivants sont sanctionnés par l'article 58 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales :

- le port du titre d'expert-comptable et/ou de conseil fiscal, sans

avoir été préalablement agréé en cette qualité par l'IEC ;

- l'utilisation d'un terme qui crée une confusion avec le titre d'expert-comptable et/ou de conseil fiscal, sans avoir été agréé en cette qualité par l'IEC ;
- l'emploi du titre d'expert-comptable et/ou de conseil fiscal par un expert-comptable stagiaire et/ou un conseil fiscal stagiaire, inscrit sur la liste des stagiaires de l'IEC, sans l'accompagner du mot «stagiaire» ;
- l'utilisation du titre d'expert-comptable stagiaire et/ou de conseil fiscal stagiaire, sans être inscrit sur la liste des stagiaires de l'IEC ;
- l'utilisation du titre d'expert-comptable et/ou de conseil fiscal par un expert-comptable honoraire et/ou un conseil fiscal honoraire, sans la mention du mot «honoraire» ;
- l'utilisation du titre d'expert-comptable honoraire et/ou de conseil fiscal honoraire, sans y avoir été autorisé par le Conseil de l'Institut.

Au regard de la liste qui précède, le caractère abusif de l'acte se déduit de l'absence d'une décision exécutoire de l'IEC aux termes de laquelle une personne se voit conférer la qualité d'expert-comptable ou de conseil fiscal, est autorisée à porter le titre professionnel à titre honoraire ou est admise au stage d'expert-comptable ou de conseil fiscal. Les stagiaires ou les anciens membres agissent également abusivement quand ils utilisent leur titre sans y adjoindre les mots «honoraire» ou «stagiaire».

20. Il est essentiel pour le corps du délit qu'il soit établi avec exactitude si son auteur présumé possédait ou non la qualité légale requise au moment où il a commis l'infraction.

Une personne physique acquiert la qualité d'expert-comptable ou de conseil fiscal le jour :

- de la décision du Conseil qui lui confère la qualité d'expert-comptable et/ou de conseil fiscal (membres internes) ;
- où le candidat a prêté serment ⁵⁰ devant le tribunal de commerce territorialement compétent après y avoir été autorisé par le Conseil de l'Institut, à moins que l'intéressé ne possède déjà auparavant la qualité d'expert-comptable et/ou de conseil fiscal interne (membres externes).

Le candidat dont la demande d'agrégation a été rejetée par le Conseil de l'IEC, reçoit la qualité d'expert-comptable et/ou de conseil fiscal à dater du jour où la Commission d'appel lui confère cette qualité, étant entendu que, lors de son inscription à la sous-liste des experts-comptables externes et/ou à la sous-liste des conseils fiscaux externes, il prête le serment prescrit par la loi devant le tribunal de commerce ⁵¹. La décision de la Commission d'appel est exécutoire sans délai, sauf si le Conseil d'Etat introduit une action en suspension (référé administratif).

Une société professionnelle possède la qualité d'expert-comptable et/ou de conseil fiscal le jour où le Conseil ou, en degré d'appel, la Commission d'appel lui confère cette qualité.

Un membre de l'Institut perd sa qualité d'expert-comptable ou de conseil fiscal le jour :

- de la décision de retrait de sa qualité d'expert-comptable et/ou de conseil fiscal par le Conseil, parce qu'il a été déclaré en faillite, qu'il a été déchu de ses droits civils et politiques ou

qu'il a été condamné au pénal pour des délits spécifiques et que, dès lors, il ne satisfait plus à la condition de moralité de l'article 19, 2° de la loi du 22 avril 1999 ⁵², étant entendu que la décision de retrait n'a d'effet qu'à partir du jour de sa notification par pli recommandé à l'intéressé ⁵³ ;

- où la décision du juge disciplinaire de radier le membre du tableau a été passée en force de chose jugée ⁵⁴ ;
- où le membre a été avisé par écrit de la décision du Conseil que sa demande volontaire d'être omis du tableau a été acceptée et que, par ailleurs ⁵⁵, il a été autorisé ou non à porter le titre d'expert-comptable et/ou de conseil fiscal à titre honoraire ⁵⁶.

Le membre dont la qualité lui a été retirée peut en outre aller en appel contre la décision du Conseil, ce qui entraîne la suspension de l'exécution de celle-ci jusqu'à la décision de la Commission d'appel de l'IEC. La décision de la Commission d'appel est exécutoire sans retard, sauf si une action en suspension est introduite par le Conseil d'Etat (référé administratif).

Une personne physique reçoit la qualité de stagiaire après qu'elle a été admise au stage par le Conseil. Le stage débute le 1er janvier et prend fin par ⁵⁷ :

- 1° la décision du Conseil, sur proposition de la Commission de stage, d'admettre un candidat expert-comptable et/ou un candidat conseil fiscal à la prestation de serment, dans la mesure où le candidat a émis le souhait d'être inscrit au tableau des experts-comptables externes et/ou des conseils fiscaux externes ;
- 2° la décision du Conseil, sur proposition de la Commission de

stage, d'octroyer la qualité d'expert-comptable et/ou de conseil fiscal, dans la mesure où le candidat a émis le souhait d'être inscrit au tableau des experts-comptables internes et/ou des conseils fiscaux internes ;

- 3° la radiation de l'intéressé de la liste des stagiaires à titre de sanction administrative ou disciplinaire ;
- 4° la démission du stagiaire.

Ici aussi, l'intéressé qui n'est pas admis au stage ou qui se trouve dans l'une des situations décrites sous 1°, 2° et 3°, peut interjeter appel avec effet suspensif auprès de la Commission d'appel. Le recours introduit auprès du Conseil d'Etat contre les décisions du Conseil ou de la Commission d'appel dans les cas sub 1°, 3° et 4° ou en cas de non-admission au stage, n'a pas d'effet suspensif, sauf dans le cas d'une action en suspension (référé administratif). La radiation de la liste des stagiaires par la Commission de stage, siégeant en tant qu'organe disciplinaire, peut être contestée en faisant appel de la décision auprès de la Commission d'appel. La décision de la Commission d'appel peut, à son tour, être contestée par la Cour de Cassation. Tant l'appel que le pourvoi en cassation ont un effet suspensif.

21. En 2002 ⁵⁸, la Cour de cassation a jugé qu'un membre suspendu par une instance disciplinaire de l'IEC n'était pas autorisé à utiliser son titre professionnel pendant la durée de sa suspension. En l'espèce, un expert-comptable externe condamné à une suspension d'un an par la Commission d'appel de l'IEC, avait utilisé le titre d'expert-comptable dans une lettre adressée à un client potentiel pendant la durée de l'exécution de cette sanction disciplinaire.

Selon l'article 5, § 1er de la loi du 22 avril 1999 relative à la discipline professionnelle des experts-comptables et des conseils fiscaux, une suspension emporte interdiction d'exercer la profession d'expert-comptable ou de conseil fiscal en Belgique pendant la durée fixée pour la sanction disciplinaire. Cet article ne dit pas expressément que la suspension impose en plus au membre concerné l'interdiction de porter son titre professionnel en public pendant la durée de la sanction. Une lecture littérale de l'article 5 ne permet toutefois pas de déduire qu'une suspension concerne uniquement l'exercice de la profession d'expert-comptable et/ou de conseil fiscal et qu'elle est sans effet sur le droit de porter le(s) titre(s) en question.

Les articles 6 et 8 de l'A.R. du 2 mars 1989 fixant le règlement d'ordre intérieur de l'IEC disposent que la suspension d'un expert-comptable et/ou d'un conseil fiscal⁵⁹ entraîne sa radiation temporaire du tableau des membres de l'Institut. Se fondant sur cette considération, la Cour a statué, sur conclusions conformes du ministère public, qu'un membre suspendu ne possède plus la qualité d'expert-comptable (et/ou de conseil fiscal) pendant la durée de cette sanction disciplinaire et qu'il perd en conséquence le droit de porter le titre d'expert-comptable (et/ou de conseil fiscal).

22. Le port du titre d'expert-comptable et/ou de conseil fiscal par une société en cours d'agrément durant la période située entre la création ou la modification statutaire d'une société existante en une société professionnelle et la décision d'agrément au titre d'expert-comptable et/ou de conseil fiscal par l'Institut est problématique. En effet, une société n'est en principe

autorisée à porter le titre d'expert-comptable (et/ou de conseil fiscal) qu'après qu'elle a été agréée en cette qualité par l'IEC. L'article 17 de la loi du 22 avril 1999 est interprété comme une règle de droit qui, d'une part, interdit aux sociétés non agréées d'utiliser le(s) titre(s) professionnel(s) (disposition prohibitive) et qui, d'autre part, autorise les sociétés agréées par l'Institut à agir publiquement en tant qu'expert-comptable et/ou conseil fiscal (disposition permissive).

Pour être agréée comme expert-comptable et/ou conseil fiscal, la société devra faire référence à ses qualités dans ses statuts, en particulier dans la définition de son objet social et dans sa dénomination. Une interprétation stricte de l'article 17 aurait pour conséquence qu'avant d'être agréée, une société ne peut expressément faire référence à ce(s) titre(s) professionnel(s) dans ses statuts et que par conséquent, après son agrément, elle devrait apporter une modification à ses statuts, si elle souhaite insérer cette référence.

Une société professionnelle se trouve dès lors aussi dans une position vulnérable si, dans la période séparant sa création⁶⁰ ou sa modification statutaire et la décision définitive d'agrément⁶¹, elle utilise dans ses statuts le titre d'expert-comptable et/ou de conseil fiscal. Etant donné que la disposition pénale de l'article 58 de la loi du 22 avril 1999 exige un dol non pas particulier, mais général⁶², il suffit que la société porte le titre professionnel volontairement et sciemment. Le fait que la société pense être de bonne foi eu égard à l'introduction spontanée d'une demande d'admission auprès de l'Institut, n'altère pas le caractère punissable de son acte. La bonne foi, c-à-d la conviction de l'auteur que son acte

est légitime, exclut seulement le dol pour des délits avec dol spécial⁶³. La bonne foi peut néanmoins constituer une circonstance atténuante pour la fixation de la peine par le juge.

Par exemple, il n'est pas exclu qu'un tiers, par le biais de la publication de l'acte constitutif ou de l'acte modifiant les statuts aux *Annexes du Moniteur belge* ou de la consultation⁶⁴ du tableau des membres de l'Institut, constate que telle société porte le titre dans ses statuts sans avoir été agréée par l'Institut. Ce tiers pourrait ensuite en informer le procureur du Roi.

Pour éviter qu'une société de bonne foi ne fasse l'objet de poursuites pénales, la disposition pénale de la loi du 22 avril 1999 (art. 58) peut conférer *de lege ferenda* une immunité qui prévoit que l'article 17 de cette même loi n'est pas enfreint, si les conditions cumulatives suivantes sont réunies :

- la société introduit sans délai, après sa constitution ou sa modification statutaire en une société professionnelle, une demande d'admission au titre d'expert-comptable et/ou de conseil fiscal auprès de l'Institut⁶⁵ ;
- la société peut exercer les activités d'expert-comptable et/ou de conseil fiscal après qu'elle a été agréée en cette qualité par l'Institut⁶⁶ ;
- la demande d'admission satisfait aux conditions fixées par l'A.R. du 4 mai 1999 relatif à l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux.

c) Publicité

23. L'article 58 de la loi du 22 avril 1999 stipule explicitement que celui qui s'attribue la qualité d'expert-comptable ou de conseil fiscal

doit le faire «publiquement». Cette disposition légale n'exige pas explicitement que la violation des articles 16, 17 et 18 de la loi du 22 avril 1999 doit également avoir lieu publiquement. On peut en effet déduire du *ratio legis* de la sanction pénale que tel est bien le cas. Selon la Cour d'arbitrage ⁶⁷ le législateur vise à garantir au public la protection de certains titres professionnels et une prestation de service de qualité. Il ressort des documents parlementaires de la loi du 22 avril 1999 que le législateur souhaite protéger pénalement le titre de conseil fiscal et souhaite régler cette profession afin de protéger le contribuable du travail d'amateurs de certains conseils fiscaux incompetents ⁶⁸. La personne qui n'est pas membre de l'Institut ne porte donc pas atteinte à la valeur ou au bien juridique protégé(e) par le législateur pénal lorsqu'elle n'utilise pas publiquement le titre professionnel ou le terme qui peut prêter à confusion.

Le législateur n'a pas précisé la notion «publiquement» dans le texte de la loi ou dans les documents parlementaires. La règle générale est que les termes d'une loi pénale doivent être interprétés conformément au sens qu'ils ont communément dans la langue de tous les jours, sauf si le législateur pénal a lui-même donné un sens technico-juridique spécifique à certains mots (interprétation linguistique) ⁶⁹. Selon le Grand Robert de la langue française en six volumes, il faut entendre par le mot «publiquement» : «en public ; au grand jour ; ostensiblement». Par conséquent, l'auteur des faits ne peut être poursuivi que s'il utilise le titre professionnel ou le terme prêtant à confusion vis-à-vis de tiers.

24. Si l'infraction est commise au moyen d'écrits ou d'objets maté-

riels tels que l'enseigne d'un bureau ou des inscriptions apposées sur un véhicule de société, la loi exige que des tiers soient en mesure d'en prendre connaissance. Les écrits ou objets doivent être suffisamment visibles ou accessibles à des tiers. Selon la définition que la loi donne de l'infraction, il n'est toutefois pas nécessaire que des tiers en aient aussi pris connaissance dans les faits.

25. Selon la jurisprudence, le titre professionnel ou le terme créant une confusion avec lui peuvent être utilisés en public de l'une des manières suivantes :

- mention du titre professionnel dans des écrits et des documents que l'auteur a lui-même rédigés, tels que papier à lettres ⁷⁰, enveloppes ⁷¹, cartes de visite ⁷², factures ⁷³, notes d'honoraires, rapports de contrôle ⁷⁴, note de calcul d'impôt destinée à un client ⁷⁵ ;
- mention du nom de l'auteur et du titre d'expert-comptable et de conseil fiscal à sa demande dans des documents établis par des tiers, tels que les statuts d'une société ⁷⁶, la rubrique des experts-comptables dans les Pages d'Or ⁷⁷, un certificat de domicile établi par une administration communale ⁷⁸ ou des cartes de visite ;
- enseigne d'un bureau ⁷⁹ ;
- affichage, en un lieu accessible au public – en l'espèce le bureau du condamné –, de la preuve de son appartenance à une association professionnelle d'experts-comptables, à savoir le «diploma van accountant/expert-boekhouder» ⁸⁰ ;
- panneau publicitaire du bureau ⁸¹ ;
- cachet portant le nom du condamné et la mention «Accountant IDAC» ⁸² .

B. Élément moral

26. Dans la définition qu'elle donne de l'infraction, la loi ne précise pas expressément que l'auteur doit commettre l'élément matériel du délit intentionnellement ou par négligence. Mais ce n'est pas parce que le législateur n'a pas défini la forme de la faute que l'élément moral n'existe pas ou qu'il n'est pas nécessaire à la constitution du délit. En effet, tout délit demande une composante morale, même lorsque la disposition pénale n'en fait pas mention ⁸³. Pour déterminer la composante morale d'un délit, le juge de répression doit examiner la volonté du législateur sur base de la nature du délit et sur base du texte de la disposition légale par laquelle l'acte est déclaré punissable ⁸⁴.

27. La Cour de cassation a déterminé la manière d'établir et de prouver l'élément moral des infractions qui ne figurent pas dans le Code pénal («lois pénales particulières») et dont le législateur n'a pas défini expressément la forme de la faute dans la disposition pénale, par exemple les infractions relatives au titre professionnel d'expert-comptable et de conseil fiscal.

Si l'infraction provient de la pénalisation de la violation d'une prescription légale, ainsi que cela ressort des articles 16, 17 et 18 de la loi du 22 avril 1999, il découle du fait de la violation que l'auteur a sciemment et volontairement (dol général) violé la prescription légale ⁸⁵. Il se peut aussi que le délit soit commis par négligence ⁸⁶, sauf si le législateur a exclu cette forme de faute ⁸⁷ ou s'il résulte de la nature du délit que des actes punissables doivent être accomplis volontairement et sciemment ⁸⁸. La partie poursuivante ne doit pas apporter

la preuve du dol, mais seulement démontrer que la disposition légale a été violée. En aucun cas, le juge ne peut déduire la culpabilité de l'auteur du fait matériel constitué par la violation de la disposition légale, à moins que l'auteur ne démontre ou ne rende crédible le fait qu'il ait agi par suite d'une force majeure ou d'une erreur invincible.

Il ressort de la nature de l'infraction et d'une revue comparative du droit⁸⁹ de la protection du titre d'autres professions (libérales) qu'il faut un dol général de l'appropriation publiquement et sans titre et de la qualité d'expert-comptable ou de conseil fiscal et pour la violation des articles 16, 17 et 18 de la loi du 22 avril 1999.

Le dol général implique que l'auteur du délit commette l'acte interdit par la loi sciemment et volontairement⁹⁰. Pour que l'auteur ait agi «sciemment», il faut qu'il ait été au fait tant du caractère répréhensible de son acte que de la réalisation de tous les éléments matériels le constituant, en l'occurrence le fait de commettre un délit⁹¹. Pour qu'il ait agi «volontairement», il faut qu'il ait eu l'intention d'accomplir l'élément matériel du délit, à savoir l'acte interdit ou la négligence⁹².

Il n'est donc pas nécessaire que l'élément matériel des délits relatifs au titre professionnel d'expert-comptable ou de conseil fiscal soit commis avec un dol particulier⁹³. Le dol particulier implique qu'il faut apporter la preuve non seulement que l'élément matériel a été commis volontairement et sciemment, mais aussi qu'il existe un motif défini par le législateur tel que l'intention de nuire (*animus nocendi*). Sauf disposition contraire de la loi pénale, les motifs de l'auteur n'ont aucune incidence sur

l'existence de l'infraction⁹⁴. En revanche, ils jouent un rôle important dans la détermination de la peine, en l'occurrence comme circonstance atténuante ou aggravante (de fait).

2.3. Exceptions à la disposition pénale

A. Etablissements d'enseignement

28. En vertu de l'article 17 in fine de la loi du 22 avril 1999, les établissements d'enseignement sont autorisés à utiliser le titre d'expert-comptable ou de conseil fiscal. Les étudiants, élèves et professeurs de ces établissements n'ont cependant pas le droit d'employer l'un ou l'autre de ces titres s'ils n'ont pas été agréés en cette qualité par l'Institut des experts-comptables et des conseils fiscaux. Les «anciens» de ces établissements d'enseignement qui ne sont pas membre de l'Institut, ne peuvent pas, vis-à-vis de tiers tels que des employeurs, donner l'apparence ou l'impression qu'en tant que titulaires d'un diplôme, ils possèdent aussi la qualité d'expert-comptable ou de conseil fiscal. En effet, un diplôme en comptabilité («master in accountancy») ne confère pas automatiquement à son titulaire la qualité d'expert-comptable, car le législateur a attribué cette compétence de manière exclusive au Conseil et à la Commission d'appel de l'Institut.

B. Groupements professionnels

29. L'article 17 in fine de la loi du 22 avril 1999 dispose expressément que les groupements professionnels d'experts-comptables ou de conseils fiscaux sont autorisés à utiliser le titre d'expert-comptable ou de conseil fiscal. Cela ne signifie

toutefois pas que l'appartenance à une telle association suffit en soi pour pouvoir utiliser l'un de ces titres. Une personne qui se prévaut de son statut de membre de la «Belgische Beroepsvereniging voor Belastingconsulenten en Accountants» («Association professionnelle belge des conseils fiscaux et experts-comptables»), alors qu'elle n'a pas été agréée par l'Institut, utilise un terme qui crée une confusion avec le titre d'expert-comptable⁹⁵.

C. Titres de formation étrangers

30. L'A.R. du 25 février 2003⁹⁶ a ajouté un nouvel alinéa à l'article 16 de la loi. Cette modification s'inscrit dans le cadre de la transposition en droit belge de la Directive 89/48/CEE du Conseil du 21 décembre 1988 relative à un système général de reconnaissance des diplômes d'enseignement supérieur qui sanctionnent des formations professionnelles d'une durée minimale de trois ans. L'Institut peut accorder la qualité d'expert-comptable et/ou de conseil fiscal à des personnes physiques qui sont des ressortissants d'un Etat membre de la Communauté européenne ou d'un autre Etat qui est partie à l'Accord sur l'Espace économique européen (EEE). Ces personnes ont le droit d'utiliser en Belgique le «titre de formation licite»⁹⁷ qu'elles ont acquis dans leur pays d'origine ou de provenance. La loi réglemente aussi la façon dont ces personnes peuvent utiliser leur titre de formation. Le titre de formation licite ou son abréviation sont utilisés dans la langue de l'Etat d'origine ou de provenance. En outre, il doit être suivi des nom et lieu de l'établissement ou du jury qui l'a délivré.¶

Notes

- ¹ L'auteur exprime ses remerciements à Liesbet DHAENE, conseillère auprès du service juridique de l'IEC, pour ses remarques et suggestions utiles.
- ² *M.B.* 28 février 1985 (ci-après «loi du 21 février 1985»).
- ³ Projet de loi relative à la réforme du revisorat d'entreprises, Rapport-VERHAEGHEN, *Doc. parl.* Chambre 1983-84, n° 552/35, 6. Voir aussi J.-P. MAES et K. VAN HULLE, *De hervorming van het bedrijfsrevisoraat et de organisatie van het accountancy-beroep*, Anvers, Kluwer Rechtswetenschappen, 1985, 119. Pour une étude plus fouillée de la profession d'expert-comptable, voir COLLEYE, J., «La profession d'expert-comptable en Belgique», *Rev. b. compt.* 1995, n° 3, 21.32; COLLEYE, J. et KROCKAERT, R., «Un siècle d'histoire de la profession», *Rev. b. compt.* 1996, n° 1, 5-75 et MALHERBE, J. «La profession d'expert-comptable et son organisation», *J.T.* 1986, 225-233.
- ⁴ Le réviseur d'entreprise est autorisé à effectuer la plupart des missions du monopole de l'expert-comptable externe (cfr. art. 37 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales).
- ⁵ *M.B.* 11 mai 1999 (ci-après «loi du 22 avril 1999»). La loi du 22 avril 1999 a été modifiée par l'art. 2 de la loi du 26 juin 2000 relative à l'introduction de l'euro dans la législation concernant les matières visées à l'article 78 de la Constitution (*M.B.* 29 juillet 2000) et par l'A.R. du 25 février 2003 modifiant la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales (*M.B.* 24 mars 2003).
- ⁶ Projet de loi relative aux professions comptables et fiscales. Exposé des motifs, *Doc. parl.*, Chambre 1998-1999, n° 1923/1 et 1924/1, 2.
- ⁷ Projet de loi relative aux professions comptables et fiscales. Exposé des motifs, *Doc. parl.*, Chambre 1998-1999, n° 1923/1 et 1924/1, 3.
- ⁸ L'exercice du droit de représentation des contribuables ne porte pas atteinte au monopole de plaidoirie de l'avocat devant les chambres fiscales des tribunaux de première instance et des cours d'appel (Projet de loi relative aux professions comptables et fiscales. Exposé des motifs, *Doc. parl.*, Chambre 1998-1999, n° 1923/1 et 1924/1, 3.). Le conseil fiscal est toutefois autorisé à représenter un contribuable auprès des administrations fiscales, *M.B.* 11 mai 1999.
- ⁹ Voir p. e. art. 446-448 CIR 1992.
- ¹⁰ Voir p. e. art. 455 CIR 1992.
- ¹¹ Art. 5, § 1er Loi du 22 avril 1999 relative à la discipline professionnelle des experts-comptables et des conseils fiscaux.
- ¹² Projet de loi relative aux professions comptables et fiscales. Exposé des motifs, *Doc. parl.*, Chambre 1998-1999, n° 1923/1 et 1924/1, 7.
- ¹³ Notamment le versement d'une cotisation, le paiement d'une prime d'assurance en responsabilité civile professionnelle et les dépenses en rapport avec la formation professionnelle permanente.
- ¹⁴ Cour d'arbitrage n°. 11/2001 du 7 février 2001, *M.B.* 21 mars 2001.
- ¹⁵ Cour d'arbitrage n° 104/99 du 6 octobre 1999, *M.B.* 23 octobre 1999. L'arrêt porte sur les instituts professionnels créés en exécution de la loi-cadre du 1er mars 1976 réglementant la protection du titre professionnel et l'exercice des professions intellectuelles prestataires de services.
- ¹⁶ Convention européenne de protection des Droits de l'homme et des libertés fondamentales.
- ¹⁷ J. VANDE LANOTTE, *Overzicht van het publiekrecht*, Bruges, Die Keure, 1997, n° 631. Cet auteur fait référence à la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme (Cour. eur. DH, Le Compte, 23 juin 1981, Publ. Cour. Serie A, vol. 43) et de la Cour de cassation (Cass. 3 mai 1974, R.W. 1974-75, 77).
- ¹⁸ L. DHAENE, «Protection des titres d'expert-comptable et de conseil fiscal – Aperçu de la jurisprudence », *IEC-Info* 2003, n° 22.
- ¹⁹ Ancien art. 69 de la loi du 21 février 1985 relative à la réforme du revisorat d'entreprises.
- ²⁰ Ancien art. 70 de la loi du 21 février 1985 relative à la réforme du revisorat d'entreprises.
- ²¹ Ancien art. 71 de la loi du 21 février 1985 relative à la réforme du revisorat d'entreprises.
- ²² Cass. 21 novembre 1989, *Arr. Cass.* 1989-90, 391 et R.W. 1989-90, 1350 et Cass. P.03.0836.N, 4 novembre 2003, www.cass.be.
- ²³ Projet de loi relative aux professions comptables et fiscales. Exposé des motifs, *Doc. parl.*, Chambre 1998-1999, n° 1923/1 et 1924/1, 21.
- ²⁴ La loi du 22 avril 1999 est entrée en vigueur le 29 juin 1999 (cf. art. 1er A.R. 4 mai 1999 relatif à l'entrée en vigueur de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales et de la loi du 22 avril 1999 relative à la discipline professionnelle des experts-comptables et des conseils fiscaux, *M.B.* 29 juin 1999).
- ²⁵ Art. 2, al. 1er Code pénal : «Nulle infraction ne peut être punie de peines qui n'étaient pas portées par la loi avant que l'infraction fût commise». Voir aussi art. 7.1. CEDH et art. 15.1. PIDCP.
- ²⁶ Voir art. 5, alinéa trois, Code pénal. Sont assimilées à des personnes morales: 1° les associations momentanées et associations en participation, 2° les sociétés visées aux articles 2, § 4 in fine C. soc., ainsi que les sociétés commerciales en constitution, et 3° les sociétés civiles qui n'ont pas pris la forme d'une société commerciale.
- ²⁷ Cass. 2 novembre 1993, *Arr. Cass.* 1993, n° 144.
- ²⁸ A.R. du 26 mai 2002 établissant la traduction officielle en langue allemande de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales, *M.B.* 6 juillet 2002.

- ²⁹ Art. 16, deuxième alinéa, in limine Loi 22 avril 1999.
- ³⁰ Art. 16, deuxième alinéa, in fine Loi 22 avril 1999.
- ³¹ Projet de loi relative à la réforme du revisorat d'entreprises. Exposé des motifs, *Doc. parl.*, Chambre 1982-83, n° 552/1, 40.
- ³² Art. 18 Loi 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales (ancien art. 71 Loi 21 février 1985 relative à la réforme du revisorat d'entreprises).
- ³³ Cass. 14 décembre 1959, Pas. 1960, I, 442 et Cass. 22 décembre 1994, R.W. 1995-96, 393-394.
- ³⁴ Corr. Termonde 4 février 1998, non publ. et Gand 20 décembre 2001, non publ.
- ³⁵ Voir aussi l'excellent article de L. DHAENE, «Protection des titres d'expert-comptable et de conseil fiscal – Aperçu de la jurisprudence», *IEC-Info* 2003, n° 22.
- ³⁶ Au moment où cet article a été rédigé, il n'y avait pas de jurisprudence disponible à propos du titre de conseil fiscal.
- ³⁷ Corr. Gand 16 mai 1989, non publ., confirmé par Gand 20 décembre 1989, non publ.
- ³⁸ Corr. Termonde 4 février 1998, non publ. ; Corr. Turnhout 22 février 2002, non publ. ; Corr. Anvers 15 décembre 1995, non publ. ; Corr. Courtrai 8 juin 2004, non publ.
- ³⁹ Corr. Malines 20 décembre 2000, non publ.
- ⁴⁰ Corr. Anvers 15 septembre 1995, non publ.
- ⁴¹ Corr. Gand 9 février 1994, non publ., confirmé par Gand 20 décembre 1994. Voir aussi Corr. Turnhout 22 février 2002, non publ. ; Corr. Anvers 19 novembre 2003, non publ. ; Gand 20 décembre 2001, non publ.
- ⁴² Corr. Gand 11 février 1998, non publ.
- ⁴³ Cour d'arbitrage n° 11/2001, 7 février 2001, *M.B.* 21 mars 2001.
- ⁴⁴ Désormais art. 18 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales.
- ⁴⁵ Voir Corr. Turnhout 22 février 2002, non publ. et Gand 20 décembre 2001, non publ.
- ⁴⁶ La note peut être consultée sur le site Web de l'IPCF (www.ipcf.be).
- ⁴⁷ L. DUPONT et R. VERSTRAETEN, *Handboek Belgisch strafrecht*, Louvain, Acco, 1989, n° 300.
- ⁴⁸ Corr. Bruxelles 30 novembre 2000, non publ.
- ⁴⁹ Corr. Courtrai 8 juin 2004, non publ.
- ⁵⁰ Sous l'emprise de la loi du 21 février 1985, les experts-comptables externes agréés par l'IEC ne devaient pas prêter serment. Ils acquéraient la qualité d'expert-comptable externe à compter du jour où le Conseil les inscrivait au registre des experts-comptables externes.
- ⁵¹ Commission d'appel IEC 10 juin 2002, non publ.
- ⁵² Art. 22 et 23 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales. Seules les personnes physiques entrent en ligne de compte pour cette sanction administrative.
- ⁵³ Art. 10 A.R. 2 mars 1989 fixant le règlement d'ordre intérieur de l'Institut des Experts-Comptables.
- ⁵⁴ La décision de radiation passe en force de chose jugée si aucun recours avec effet suspensif n'est introduit dans le délai légal (opposition, appel ou pourvoi en cassation) ou si la décision contestée est confirmée par le juge qui statue sur le recours.
- ⁵⁵ Une personne physique peut aussi, après son omission effective du tableau, être autorisée par décision spéciale à porter le titre d'expert-comptable et/ou de conseil fiscal à titre honoraire, encore que ce ne soit pas courant dans la pratique.
- ⁵⁶ Art. 12 A.R. 2 mars 1989 fixant le règlement d'ordre intérieur de l'Institut des Experts-Comptables.
- ⁵⁷ Art. 34, 35 et 40 A.R. du 8 avril 2003 relatif à l'examen d'admission, au stage et à l'examen d'aptitude d'expert-comptable et/ou de conseil fiscal, *M.B.* 6 juin 2003.
- ⁵⁸ Cass. 10 septembre 2002, R.W. 2002-2003, 1138-1140, note Av.
- Gén. DE SWAEF et T. Strafr. 2003, 202-203. Pour une analyse de cet arrêt, voir J. VAN DROOGBROECK, «La Cour de cassation explicite les conséquences de la suspension», *IEC-Info* 2002, n° 22.
- ⁵⁹ L'art. 55 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales dispose que les arrêtés pris en exécution de la loi du 21 février 1985 relative à la réforme du revisorat d'entreprises restent d'application tant qu'ils ne sont pas modifiés (ou abrogés et remplacés par un nouveau règlement d'ordre intérieur) sur la base de la loi du 22 avril 1999.
- ⁶⁰ L'art. 5, 3e alinéa du Code pénal dispose que les sociétés commerciales en formation peuvent être pénalement responsables. Etant donné que l'art. 20, 1° de la loi du 22 avril 1999 dit en effet qu'une société professionnelle d'experts-comptables et/ou de conseils fiscaux créée sous l'empire du droit belge doit être constituée en société civile jouissant de la personnalité juridique, cette disposition ne s'applique pas à ces sociétés. Les sociétés professionnelles qui n'ont pas déposé d'extrait de leur acte constitutif auprès du greffe du tribunal de commerce de leur siège dans les 15 jours suivant la signature de l'acte, et qui donc n'ont pas reçu la personnalité juridique, ne peuvent pas non plus être poursuivies au pénal sur la base de l'art. 2, 3e alinéa du Code pénal. En effet, l'art. 5 fait référence à la société qui a pour but des actes de commerce et qui est visée à l'art. 2, 3e alinéa des lois coordonnées sur les sociétés commerciales (désormais art. 2, § 4, in fine, Code des sociétés). Pour une analyse du champ d'application de l'art. 5 du Code pénal : voir S. VAN DYCK, «De (privaatrechtelijke) rechtspersoon als strafbare dader van een misdrijf. Het toepassingsgebied *ratione societatis privati iuris* van de wet van 4 mei 1999», T. Strafr. 2001, 227-260.
- ⁶¹ C'est-à-dire la décision positive

- du Conseil ou la décision de la Commission d'appel qui confère la qualité d'expert-comptable et/ou de conseil fiscal à la société qui a formé appel contre la décision négative du Conseil devant cet organe.
- ⁶² Cf. infra, n° 26 et 27.
- ⁶³ L. DUPONT et R. VERSTRAETEN, *Handboek Belgisch strafrecht*, Louvain, Acco, 1990, n° 503. Voir infra n° 27.
- ⁶⁴ L'art. 5 de la loi du 22 avril 1999 dispose que toute personne peut prendre connaissance du tableau des membres au siège de l'Institut ou peut s'adresser à lui pour l'obtenir.
- ⁶⁵ Cette condition confirme l'obligation déontologique que l'art. 20 de l'A.R. du 1er mars 1998 fixant le règlement de déontologie des experts-comptables fait aux membres de l'Institut de faire le nécessaire en vue de l'agrégation de la société par l'Institut.
- ⁶⁶ Les modèles de statuts de l'Institut disposent dorénavant que la société ne peut exercer son objet social qu'après avoir demandé son admission comme expert-comptable et/ou conseil fiscal et avoir effectivement reçu cette qualité de l'Institut.
- ⁶⁷ Cour d'arbitrage n° 11/2001, 7 février 2001, *M.B.* 21 mars 2001.
- ⁶⁸ Projet de loi relative aux professions comptables et fiscales. Exposé des motifs, *Doc. parl.*, Chambre 1998-1999, n° 1923/1 et 1924/1, 2.
- ⁶⁹ L. DUPONT et R. VERSTRAETEN, *Handboek Belgisch strafrecht*, Louvain, Acco, 1989, n° 151 et C. VAN DEN WYNGAERT, *Strafrecht, Strafprocesrecht & Internationaal Strafrecht in hoofdlijnen*, Anvers, Maklu, 2003, 81.
- ⁷⁰ Corr. Gand 12 décembre 1989, non publ. ; Corr. Gand 14 février 1990, non publ., confirmé par Gand 30 janvier 1991, non publ. ; Corr. Termonde 4 février 1998, non publ. ; Corr. Gand 16 mai 1989, non publ. et confirmé par Gand, 20 décembre 1989, non publ. ; Corr. Anvers 16 janvier 1992, non publ., confirmé par Anvers 4 mars 1994, non publ. ; Corr. Anvers 19 novembre 2003, non publ. ; Corr. Hasselt 16 septembre 2003, non publ. et Corr. Courtrai 10 mars 1995, non publ.
- ⁷¹ Corr. Gand 14 février 1990, non publ. et confirmé par Gand 30 janvier 1991, non publ.
- ⁷² Corr. Hasselt 16 septembre 2003, non publ.
- ⁷³ Corr. Bruxelles 30 novembre 2000, non publ. ; Corr. Courtrai 22 juin 2004, non publ. ; Corr. Courtrai 10 mars 1995, non publ.
- ⁷⁴ Corr. Louvain 21 mars 2003, non publ.
- ⁷⁵ Corr. Malines 20 décembre 2000, non publ.
- ⁷⁶ Corr. Bruges 11 avril 2001, non publ.
- ⁷⁷ Corr. Bruges 5 avril 1993, non publ., confirmé par Gand 21 février 1994, non publ. et Corr. Courtrai 10 mars 1995, non publ.
- ⁷⁸ Corr. Bruges 5 avril 1993, non publ., confirmé par Gand 21 février 1994, non publ.
- ⁷⁹ Corr. Gand 12 décembre 1989, non publ.; Corr. Turnhout 22 février 2002, non publ. et Corr. Courtrai 10 mars 1995, non publ.
- ⁸⁰ Corr. Gand 16 mai 1989, non publ., confirmé par Gand 20 décembre 1989, non publ.
- ⁸¹ Corr. Turnhout 22 février 2002, non publ.
- ⁸² Corr. Anvers 19 novembre 2003, non publ.
- ⁸³ Cass. 12 avril 1994, *Arr. Cass.* 1994, 359 ; Cass. 13 novembre 1994, *Arr. Cass.* 1994, 1104 ; Cass. 19 novembre 1997, *Arr. Cass.* 1997, 1180 et Cass. P.00.1033.N, 26 février 2002, www.cass.be.
- ⁸⁴ Cass. 16 septembre 1974, *Arr. Cass.* 1975, 62.
- ⁸⁵ Cass. P.01.1502.N., 19 novembre 2002, www.cass.be et Cass. P.02.1461.N, 29 avril 2003, www.cass.be.
- ⁸⁶ Cass. P.00.1033.N, 26 février 2002, www.cass.be. Voir aussi L. DUPONT et R. VERSTRAETEN, *Handboek Belgisch strafrecht*, Louvain, Acco, 1989, n° 454.
- ⁸⁷ Cass. P.01.1149.N., 8 octobre 2002, www.cass.be.
- ⁸⁸ Cass. P.00.0407.N, 11 avril 2000, www.cass.be.
- ⁸⁹ Voir e.a. A. VANDEPLAS, «Aanmatiging van de titel van architect en onwettige uitreiking van architectendiploma's», *Comm. Straf.*, n° 7 et A. VANDEPLAS, «Aanmatiging van de titel van beroepsjournalist», *Comm. Straf.*, n° 15. Pour l'usurpation du titre d'avocat, (art. 227ter C. pén.), un dol spécial est exigé (Cass. 12 mei 1981).
- ⁹⁰ Cass. 23 novembre 1999, *Arr. Cass.* 1999, n° 624.
- ⁹¹ Même arrêt de la Cour de cassation.
- ⁹² Même arrêt de la Cour de cassation.
- ⁹³ Corr. Courtrai 10 mars 1995, non publ.
- ⁹⁴ Cass. 5 octobre 1988, *Arr. Cass.* 1988-89, 142.
- ⁹⁵ Corr. Gand 16 mai 1989, non publ., confirmé par Gand 20 décembre 1989, non publ.
- ⁹⁶ Art. 1er A.R. du 25 février 2003 modifiant la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales (*M.B.* 24 mars 2003). Une traduction officielle en langue allemande de ce texte modificatif a été établie par A.R. du 28 septembre 2003 (*M.B.* 6 juin 2003).
- ⁹⁷ Pour une définition de cette notion, voir art. 19bis, §1er, b) de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales.