

Assistance de l'IEC lors d'une perquisition et d'une saisie au cabinet d'un expert-comptable ou d'un conseil fiscal

JAN VAN DROOGBROECK

Service juridique IEC

Cet article est une analyse condensée des règles et usages appliqués lors d'une perquisition et d'une saisie au cabinet d'un expert-comptable ou d'un conseil fiscal. L'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux, agissant en tant qu'autorité disciplinaire, prêtera son assistance au juge d'instruction ou à l'officier de police judiciaire auquel le juge d'instruction a délégué l'exécution de la perquisition, en vue de la protection du secret professionnel auquel sont tenus l'expert-comptable et le conseil fiscal.

❶ SECRET PROFESSIONNEL DE L'EXPERT-COMPTABLE ET DU CONSEIL FISCAL

1. Le législateur a estimé nécessaire d'imposer un secret professionnel aux titulaires de la profession d'expert-comptable et de conseil fiscal¹. Seuls les experts-comptables externes et les conseils fiscaux externes, les stagiaires experts-comptables et les stagiaires conseils fiscaux, ainsi que les « personnes dont ils répondent », sont tenus au secret professionnel

au sens de l'article 458 du Code pénal². Les membres du personnel de l'expert-comptable ou du conseil fiscal sont, en tant que « personnes dont ils répondent », tenus au secret professionnel³. Tant les personnes physiques que les personnes morales, c'est-à-dire les sociétés professionnelles d'experts-comptables et de conseils fiscaux agréées par l'IEC, sont tenues au secret professionnel. En règle générale, on peut affirmer que le secret professionnel est une obligation de secret pour toutes

données dont le confident a eu connaissance pendant ou à l'occasion de l'exercice de sa profession ou de sa fonction. Ces données doivent en outre se trouver dans un rapport raisonnable avec l'exercice de la profession ou de la fonction par le confident. Soit elles ont un caractère confidentiel, soit elles sont confiées explicitement ou implicitement au confident sous la condition du secret⁴.

2. Les membres internes de l'IEC doivent uniquement observer une « obligation de discrétion »⁵, dont la violation est punie au niveau disciplinaire (ou du droit civil), mais pas au pénal. L'obligation de discrétion comprend l'obligation de secret de données qui ont été confiées explicitement ou implicitement au membre interne ou externe en sa qualité d'expert-comptable ou de conseil fiscal, et de faits à caractère confidentiel qu'il a

constatés lui-même dans l'exercice de sa profession ⁶. Les experts-comptables internes et les conseils fiscaux internes qui exercent leur profession dans les liens d'un contrat de travail au cabinet d'un expert-comptable externe ou d'un conseil fiscal externe, sont tenus au secret professionnel. Le secret professionnel s'étend en effet non seulement aux membres externes de l'IEC, mais aussi aux personnes dont ils répondent, à savoir les travailleurs occupés dans leurs cabinets (cf. *supra*, n° 1).

3. Selon L. Huybrechts ⁷, la justification sociale de l'instauration d'un secret professionnel pour les experts-comptables et les conseils fiscaux se situe au niveau de la protection des « secrets d'affaires » qui leur sont confiés par leurs clients ou dont ils ont connaissance pendant l'exercice de leur profession. Fait partie du secret d'affaires, tout ce que l'entreprise peut effectivement considérer comme confidentiel et qu'elle n'est pas légalement tenue de rendre public ⁸. Le dépôt annuel des comptes annuels à la Centrale des bilans de la Banque nationale de Belgique est un exemple de publicité légalement obligatoire des informations comptables relatives à des entreprises ⁹.

4. T. Afschrift ¹⁰ affirme que le secret professionnel de l'expert-comptable aurait été introduit afin de garantir que les entreprises et les personnes qui font appel à ses services lui fournissent des renseignements corrects. A défaut de secret

professionnel, les clients de l'expert-comptable auraient tendance à ne pas communiquer des informations conformes à la vérité, de sorte que la comptabilité et les conseils prodigués par l'expert-comptable ne reposeraient pas sur des données correctes. Le secret professionnel protégerait à la fois des affaires professionnelles et privées. Selon Afschrift et Goddevriendt ¹¹, le secret professionnel est, pour les conseillers fiscaux, comme l'expert-comptable et le conseil fiscal, une condition nécessaire pour l'application correcte des obligations fiscales et/ou comptables de leur client.

Le conseiller fiscal ne peut conseiller correctement son client concernant l'application de la législation en la matière que si son client l'informe de tous les faits pertinents. Selon ces auteurs, une telle transparence de la part du client requiert une obligation de secret de la part de l'expert-comptable ou du conseil fiscal, afin que le client puisse avoir l'assurance que les informations qu'il révèle ne pourront pas être utilisées contre lui.

NOTE DEMANET

5. En vue de protéger le secret professionnel, il est devenu coutumier dans la pratique d'effectuer les perquisitions et saisies dans le bureau des titulaires de certaines professions libérales, comme les médecins et les avocats, en présence d'un représentant de l'autorité disciplinaire.

6. Le Collège des procureurs généraux a approuvé le 19 juin 1991, sur proposition du procureur général près la Cour d'appel de Mons, Georges Demanet, une note ¹² (ci-après « note Demanet ») dans laquelle sont fixées les conditions sous lesquelles une perquisition peut avoir lieu au cabinet d'un expert-comptable externe ¹³ :

- il est recommandé que la perquisition soit en principe personnellement exécutée par le juge d'instruction concerné, si le secret professionnel risque d'être compromis ;
- le juge d'instruction peut exécuter la perquisition en présence d'un représentant de l'IEC ¹⁴ ;
- le juge d'instruction ne peut procéder à la saisie des pièces couvertes par le secret professionnel, sauf si l'expert-comptable est lui-même soupçonné d'avoir commis un délit en sa qualité professionnelle ou des faits punissables qui n'ont aucun rapport avec l'exercice de la profession d'expert-comptable ;
- seul le juge d'instruction est compétent pour, sous le contrôle des juridictions d'instruction et de jugement et même de la Cour de cassation, ainsi qu'après avoir éventuellement recueilli l'avis non contraignant du représentant de l'Institut, décider si une pièce est ou non couverte par le secret professionnel ;
- le juge d'instruction examine lui-même toutes les pièces et

sélectionne lui-même les documents pouvant être saisis.

7. La note Demanet dispose expressément que les usages en vigueur lors de perquisitions dans le cabinet d'un médecin ou d'un avocat ne peuvent être étendus aux experts-comptables externes¹⁵. La note Demanet opère en effet une distinction entre le secret professionnel relatif de l'expert-comptable et le secret professionnel absolu dont sont dépositaires les médecins et avocats. Cette distinction est formulée comme suit dans la note Demanet : « *Il y a lieu d'observer en outre que l'expert-comptable est soumis au secret professionnel relatif. On s'accorde généralement à admettre qu'il existe différents degrés dans l'ordre de la sévérité et dans l'étendue du secret suivant les professions, car les limites du secret professionnel sont fort variables suivant la profession et l'objet de la confiance.* »

Le secret professionnel de l'expert-comptable ne serait que relatif, car il ne s'applique pas à tout ni en toutes circonstances¹⁶. Il est en outre possible de déroger à l'obligation de secret en vue de protéger un autre intérêt, comme le droit de défense¹⁷. Selon l'interprétation absolutiste, l'obligation de secret liée au secret professionnel ne peut être levée que dans les cas expressément prévus par l'article 458 C. pén.¹⁸, à savoir un témoignage en justice ou devant une commission d'enquête parlementaire et lorsque la loi oblige le dépositaire du

secret professionnel à faire connaître ces secrets. Pour illustrer la seconde exception, prenons l'exemple de l'obligation d'information de la Cellule de traitement des informations financières en matière de blanchiment de capitaux et de financement du terrorisme¹⁹.

La distinction opérée par la note Demanet entre le secret professionnel absolu et relatif a vivement été critiquée dans la doctrine²⁰. La thèse selon laquelle le secret professionnel du médecin serait absolu a en outre été rejetée par la Cour de cassation²¹. Le secret professionnel de l'avocat a également été considéré comme non absolu dans la jurisprudence²². L'interprétation absolutiste a par la suite été assouplie dans la doctrine. Le dépositaire du secret professionnel est non seulement relevé de son obligation de secret dans les cas expressément prévus par la loi (art. 458 C. pén.), mais aussi lorsqu'il est en mesure d'invoquer des principes généraux de droit avec force de loi, comme le droit de défense et l'état de nécessité²³. L'état de nécessité justifie une violation du secret professionnel, lorsqu'il existe un mal grave et imminent pour autrui, si la valeur protégée par l'obligation de secret est subordonnée à un intérêt plus impérieux que le titulaire de la profession avait le devoir ou était en droit de sauvegarder avant tous les autres et si, en outre, la violation de l'obligation de secret est nécessaire pour la protection de cet intérêt plus impérieux, à défaut d'alternati-

ves²⁴. Selon L. Huybrechts, l'expert-comptable se trouve dans un état de nécessité dans le cas d'un délit environnemental grave menaçant la santé publique²⁵ ou lorsqu'il constate l'existence de certaines pratiques compromettant l'économie entière et le patrimoine de nombreux épargnants²⁶.

Le secret professionnel de l'expert-comptable, de l'avocat et du médecin est régi par l'article 485 du Code pénal. Le secret professionnel de ces professionnels diffère parce que le contenu de ces professions n'est pas identique²⁷. Par conséquent, l'obligation de secret ne porte pas sur toutes les informations qui sont portées à la connaissance du dépositaire du secret professionnel pendant l'exercice de ses activités professionnelles ou dont il prend lui-même connaissance. Si lors de la consultation des pièces comptables pour l'accomplissement des missions de contrôle prévues par la loi, un secret est confié à l'expert-comptable externe ou si l'expert-comptable apprend un secret ayant une incidence sur le contenu du rapport ou de l'attestation destinée aux tiers, il est tenu d'en faire part dans ce rapport ou cette attestation²⁸. L'expert-comptable externe chargé d'une expertise judiciaire n'est pas, dans les limites de sa mission, tenu par le secret professionnel à l'égard de l'autorité judiciaire qui l'a engagé²⁹. Toutefois, dans les affaires pénales, il est tenu, en qualité d'expert judiciaire, au secret de l'instruction vis-à-vis des parties et des tiers (cf. art. 57 C.i.cr.)³⁰.

③ PERQUISITION ET SAISIE AU CABINET D'UN EXPERT-COMPTABLE OU D'UN CONSEIL FISCAL DANS LA PRATIQUE

3.1. Application de la note Demanet dans la pratique

8. Il s'avère dans la pratique que la plupart des juges d'instruction ou des officiers de police judiciaire de la police locale ou fédérale qu'ils délèguent (ci-après OPJ) demandent spontanément l'assistance de l'Institut en cas de perquisition à effectuer. L'IEC désigne alors un membre du Conseil, qui appartient au même groupe linguistique que l'expert-comptable chez lequel la perquisition est effectuée, en vue de représenter l'Institut.

La doctrine dispose dès lors à juste titre que, par dérogation à la note Demanet, la plupart des perquisitions dans les cabinets d'experts-comptables sont effectuées en présence d'un représentant de l'autorité disciplinaire³¹. Les juges d'instruction ne sont pas liés, en tant que magistrats indépendants et neutres, par le point de vue adopté par le Collège des procureurs généraux ou les procureurs du Roi en la matière (art. 143bis, § 1er, C. jud. et 26 C.i.cr.).

9. La note Demanet a été établie en vue de la reconnaissance légale du titre professionnel de conseil fiscal et se rapporte dès lors uniquement à l'expert-comptable. L'IEC est en faveur de la présence d'un représentant de l'Institut lors d'une

perquisition dans le bureau d'un conseil fiscal³². La thèse est, selon moi, correcte. Le législateur a réglé le secret professionnel de la même manière pour les deux fonctions, en déclarant à l'article 58 de la loi du 22 avril 1999 l'article 458 du Code pénal applicable aux experts-comptables et conseils fiscaux. Une distinction entre les deux fonctions n'aurait d'ailleurs pas beaucoup de sens en pratique. La plupart des conseils fiscaux ont en effet également la qualité d'expert-comptable, et chaque expert-comptable est en principe légalement autorisé à exercer les activités d'un conseil fiscal, à l'exception de l'interdiction de représenter dans des questions fiscales une entreprise pour laquelle il accomplit, en tant qu'expert-comptable externe, une mission de monopole³³.

10. Dans la pratique, il est donc d'usage que le juge d'instruction ou l'OPJ délégué effectue la perquisition en présence d'un représentant de l'IEC.

3.2. Mission du représentant de l'IEC

11. Il est généralement admis que le secret professionnel n'empêche pas qu'une perquisition soit effectuée dans le bureau d'un titulaire d'une profession libérale dépositaire d'un secret professionnel³⁴. Toutefois, aucune pièce couverte par le secret professionnel ne peut être saisie³⁵.

12. Le représentant de l'IEC informera le juge d'instruction

ou l'OPJ délégué du fait qu'une pièce ou un dossier déterminé est ou non couvert par le secret professionnel et peut par conséquent être saisi ou non. Une distinction est opérée à cet égard entre l'hypothèse où l'expert-comptable/le conseil fiscal est considéré comme prévenu ou inculpé et celle où cela n'est pas le cas :

Hypothèse 1 : le titulaire n'est pas prévenu ou inculpé

13. Si le dépositaire du secret professionnel n'est pas inculpé ou suspecté des faits punissables qui font l'objet de l'instruction judiciaire, le juge d'instruction ou l'OPJ a le droit de saisir³⁶ :

1° les pièces à conviction : les choses qui constituent l'objet du délit ou qui ont servi à commettre le délit ou qui y étaient destinées, si elles sont la propriété du client, ainsi que les choses qui résultent du délit³⁷ ;

2° les avantages patrimoniaux : les choses tirées directement de l'infraction, les biens et valeurs qui leur ont été substitués et les revenus de ces avantages investis ;

3° les preuves : toutes les pièces pouvant servir à faire éclater la vérité³⁸ ou tous les éléments de preuve à charge ou à décharge, ou permettant de déterminer le degré de la faute³⁹.

14. Les pièces couvertes par le secret professionnel de l'expert-comptable ou du conseil fiscal

ne peuvent pas être saisies. Les pièces qui résultent des relations personnelles entre le professionnel et son client ne peuvent dès lors être saisies. Il est ainsi généralement admis que les notes personnelles ou la correspondance confidentielle échangée avec son client par un dépositaire du secret professionnel, sont couvertes par le secret professionnel ⁴⁰. La mention « confidentiel » dans une lettre ne suffit pas en soi pour qualifier une pièce de telle ⁴¹. Les conseils prodigués par un expert-comptable ou un conseil fiscal externe ⁴² sont également confidentiels ⁴³.

15. Le Conseil de l'IEC a stipulé dans la norme générale de contrôle du 30 septembre 1991 ⁴⁴ que l'expert-comptable externe est tenu de constituer un dossier de travail pour l'exécution d'une mission de contrôle prévue par la législation sur les sociétés ⁴⁵. Le Conseil de l'IEC estime que les pièces suivantes (« documents de travail ») sont couvertes par le secret professionnel :

- toutes les données relatives à la structure juridique et fonctionnelle de l'entreprise ;
- les extraits ou copies de pièces juridiques, contrats et procès-verbaux ;
- le schéma de travail prévu par les programmes de contrôle ;
- une note comprenant l'analyse et l'évaluation du système comptable et les contrôles internes y afférents ;
- l'analyse des opérations et des soldes ;

- l'analyse des tendances et ratios importants ;
- une note sur la nature, le calendrier et l'importance des procédures de contrôle en cours ainsi que sur le résultat de ces dernières ;
- la preuve que l'expert-comptable a examiné et contrôlé les activités de contrôle effectuées par ses collaborateurs ;
- l'indication de la personne qui a effectué les procédures de contrôle et le moment où celles-ci ont eu lieu ;
- une copie des renseignements échangés avec des tiers ;
- les copies des lettres ou notes qui, en rapport avec les contrôles effectués, ont été adressées à l'entreprise ou qui ont été commentées avec les représentants de l'entreprise, en ce compris la lettre comportant la mission de l'expert-comptable et les remarques qui se rapportent aux contrôles internes ;
- les déclarations faites par le client ;
- les conclusions auxquelles est arrivé l'expert-comptable en rapport avec les points importants du contrôle, avec la solution choisie pour ce qui a été fait, avec les anomalies éventuellement révélées par les opérations de contrôle ;
- une copie des informations financières ainsi que des rapports auxquels se rapportait le contrôle.

16. Selon L. Huybrechts, les pièces que le client est tenu d'établir et de conserver en vertu

de la loi – comme la comptabilité, les factures et les pièces justificatives – peuvent être saisies. Il en va de même, selon lui, pour les pièces données en dépôt au professionnel par le client, comme des titres, effets et capitaux ⁴⁶.

Hypothèse 2 : le titulaire est prévenu ou inculpé

17. Suivant la doctrine ⁴⁷ et la jurisprudence ⁴⁸, le principe du « délit professionnel exclut tout secret professionnel » s'applique en l'espèce. Ceci a récemment été confirmé par le ministre de la Justice dans une réponse à une question parlementaire ⁴⁹. Le professionnel ne peut invoquer son secret professionnel, s'il est lui-même poursuivi au pénal pour un délit qu'il aurait commis dans l'exercice de sa profession. Ce principe s'applique également à l'expert-comptable et au conseil fiscal.

Suite à cette règle, les pièces utiles en tant que moyen de preuve, en ce qui concerne le délit professionnel, perdent leur caractère confidentiel et peuvent être saisies ⁵⁰. Selon la Cour de cassation, ceci s'applique non seulement aux documents et pièces qui sont en possession du professionnel, mais aussi aux pièces qui sont régulièrement en possession de tiers ⁵¹.

18. Les pièces à caractère confidentiel, qui n'ont aucun rapport avec les faits punissables faisant partie de la saisine du juge d'instruction, restent toutefois couvertes par le secret

professionnel et ne peuvent être examinées et saisies ⁵².

19. Si pendant l'exécution de la perquisition, le juge d'instruction constate « par hasard » de nouvelles infractions, il doit en informer le procureur du Roi, conformément à l'article 56 C.i.cr. Le juge d'instruction ne peut d'office étendre l'instruction judiciaire à ces nouveaux faits, mais doit attendre la décision du Parquet. L'OPJ délégué est tenu de porter les nouvelles infractions à la connaissance de l'autorité judiciaire par le biais d'un procès-verbal de renseignements. Une « découverte fortuite » exclut toute "fishing expedition" (recherche de preuves) : la perquisition ne peut servir à vérifier si un délit pourrait éventuellement avoir été commis ⁵³. La constatation de nouvelles infractions est donc valable en droit, pour autant que ces infractions soient découvertes en posant des actes ne dépassant pas l'objet de la perquisition ou les limites du mandat de perquisition ⁵⁴. Après l'arrêt Van Rossem, les choses étaient plus claires. Selon la Cour européenne des droits de l'homme, le mandat de perquisition doit décrire les faits punissables concrets et la qualification pénale d'une manière détaillée ⁵⁵. Selon la Cour de cassation, le mandat de perquisition ne doit toutefois pas préciser quels éléments sont recherchés. Il n'y a pas violation de l'article 8 de la CEDH ou du droit de défense, s'il ressort des circonstances concrètes de l'affaire que l'inculpé ou le tiers chez lequel la

perquisition et la saisie sont effectuées étaient suffisamment informés de l'objet des poursuites, afin de leur permettre de constater, d'empêcher ou de dévoiler tout abus lors de l'exécution de la perquisition ⁵⁶.

20. Selon la jurisprudence de cassation, la saisie n'est pas irrégulière, si le professionnel n'est pas au préalable personnellement informé des poursuites judiciaires engagées contre lui ou du fait qu'il est officiellement inculpé ⁵⁷. A l'époque de cette jurisprudence de cassation, il n'y avait pas encore d'obligation légale expresse d'inculper une personne d'un délit pendant l'instruction judiciaire. Le législateur a instauré cette obligation en 1998 par le biais de la loi Franchimont ⁵⁸. Le juge d'instruction procède normalement à l'inculpation explicite ⁵⁹ de l'expert-comptable ou du conseil fiscal contre lequel existent des indices sérieux de culpabilité. Cette inculpation est faite lors d'un interrogatoire ou par notification à l'intéressé (art. 61bis C.i.cr.). Cette disposition légale a été introduite par le législateur en vue de l'exercice du droit de défense et de l'application de l'article 6.3.a CEDH, qui octroie à la personne faisant l'objet des poursuites le droit d'être informée de la nature et du motif de l'accusation portée contre elle. Selon la Cour de cassation, il n'existe toutefois aucune sanction explicite, si le juge d'instruction omet de procéder à cette information ⁶⁰. L'absence d'inculpation opportune et régulière (explicite) n'entraîne pas en soi

la nullité de la procédure et n'implique pas non plus en soi un exercice ultérieur irrémédiable du droit de défense ⁶¹. Il est toutefois possible que le juge d'instruction reporte expressément le moment de l'inculpation, pour éviter, par exemple, que l'inculpé non détenu puisse exercer son droit de consulter le dossier pénal (art. 61ter C.i.cr.). Il peut alors être question d'une violation des droits de la défense, qui peut en fin de compte être sanctionnée à la lumière de l'ensemble de la procédure ⁶².

Si le juge d'instruction a procédé à l'inculpation du professionnel, le secret professionnel ne peut plus être invoqué ⁶³. Le dépositaire d'un secret professionnel qui est soupçonné d'un délit peut se défendre en faisant une déclaration ou en communiquant des pièces confidentielles relatives au délit professionnel dont il est inculpé, dans les limites de ce qui est nécessaire pour sa défense ⁶⁴. Il peut toutefois décider, en tant qu'inculpé, d'adopter une attitude passive, c'est-à-dire d'invoquer son droit de maintenir le secret professionnel ⁶⁵.

3.3. Manière dont le représentant de l'IEC exécute sa mission

21. Le représentant examine si une pièce déterminée a ou non un caractère confidentiel. Si la pièce examinée est confidentielle, il contrôle ensuite si le dossier vérifié se rapporte aux délits faisant partie de la

saisine du juge d'instruction. Selon Bosly et Vandermeersch, la perquisition est en effet ciblée : son objet doit être défini à l'avance et l'examen de documents doit se limiter à cet objet. Aucun dossier ou document couvert par le secret professionnel et n'ayant pas, *prima facie*, de rapport avec l'instruction judiciaire, ne peut par conséquent être examiné ⁶⁶.

Selon la Cour de cassation, la présence d'un représentant de l'autorité disciplinaire, lors d'une perquisition dans le bureau du dépositaire d'un secret professionnel soupçonné d'un délit, est une garantie pour ce secret professionnel, afin que les documents saisis soient uniquement ceux qui se rapportent au délit ⁶⁷. Enfin, il conseille le juge d'instruction (ou l'OPJ délégué) quant à la question de savoir si le document est ou non couvert par le secret professionnel.

22. L'avis du représentant n'est toutefois pas contraignant pour le juge d'instruction (ou l'OPJ). Le juge d'instruction (ou l'OPJ) décide de façon autonome, à ce stade de l'instruction judiciaire, du caractère confidentiel des documents présents dans le bureau et de l'opportunité de saisir certains dossiers ou pièces ⁶⁸ (*cf. infra*, n^{os} 27 et 28).

Si le juge d'instruction ou l'OPJ ne suit pas l'avis du représentant de l'IEC, il peut demander de mentionner ses objections à la saisie d'un document dans le procès-verbal de perquisition ou dans le procès-verbal de saisie. Le juge d'instruction (ou l'OPJ)

peut éventuellement, comme cela arrive pour les perquisitions chez des médecins ou avocats, mettre une pièce sous enveloppe scellée et la faire déposer au greffe. Le juge du fond devra décider ultérieurement si une pièce couverte par le secret professionnel a ou non été saisie. Si tel est le cas, elle doit être exclue des débats ⁶⁹.

23. Afin de pouvoir convenablement effectuer sa mission, le représentant de l'IEC doit être suffisamment informé de certains aspects du dossier pénal, dans les limites du secret de l'instruction. Il doit ainsi préalablement être informé par le juge d'instruction (ou l'OPJ) du fait que le professionnel au bureau duquel la perquisition est effectuée, est ou non soupçonné d'un délit professionnel. Cette information est pertinente pour pouvoir appliquer le principe du « délit professionnel exclut tout secret professionnel » (*cf. supra*, n^o 17). Afin de pouvoir cerner l'objet de la perquisition, il doit préalablement être informé des faits punissables pour lesquels des preuves à charge et à décharge doivent être récoltées par le biais de la perquisition à effectuer. Si le juge d'instruction ne procède pas personnellement à la perquisition, le représentant de l'IEC demandera à l'OPJ délégué de pouvoir consulter le mandat de perquisition. Selon la Cour européenne des droits de l'homme (arrêt Van Rossem), le mandat de perquisition doit décrire les faits punissables concrets et la qualification judiciaire d'une manière détaillée ⁷⁰.

24. En pratique, deux méthodes sont possibles pour sélectionner des pièces pour lesquelles il convient de vérifier si elles sont ou non couvertes par le secret professionnel. Pour la première méthode, qui a la préférence de l'IEC ⁷¹, le représentant de l'Institut procédera d'abord lui-même, pendant la perquisition, à la sélection et l'examen des pièces et dossiers présents dans le cabinet de l'expert-comptable ou du conseil fiscal. Il consultera ensuite le juge d'instruction ou l'OPJ délégué quant à la question de savoir si le document est ou non couvert par le secret professionnel. Dans le cadre de la seconde méthode prescrite par la note Demanet, le juge d'instruction (ou l'OPJ) procédera spontanément à la sélection et la vérification des pièces. S'il l'estime nécessaire, il demandera l'avis du représentant de l'Institut. La première méthode permet d'éviter que le juge d'instruction ou l'OPJ délégué puisse prendre connaissance de pièces confidentielles, puisque le représentant sélectionne d'abord lui-même tous les dossiers. Toutefois, dans le cadre de la seconde méthode, le juge d'instruction ou l'OPJ délégué prend connaissance de toutes les pièces lors de la sélection, y compris les pièces confidentielles. Quelle que soit la méthode utilisée, il est recommandé que le professionnel constitue pour chaque client un dossier personnel dans lequel sont conservés des documents confidentiels, tels que des notes, de la correspondance avec le client, des instructions,

etc. concernant ce client, afin ainsi de faciliter la sélection ⁷².

④ SANCTIONS EN CAS DE VIOLATION DES USAGES

4.1. Présence du représentant de l'IEC

25. Aucune disposition légale ou réglementaire ne prescrit qu'un représentant de l'ordre professionnel doit, à peine de nullité, être présent lors d'une perquisition au cabinet d'un expert-comptable ou d'un conseil fiscal. L'assistance de l'autorité disciplinaire n'est en outre pas considérée par la jurisprudence comme une exigence de forme substantielle pour une perquisition. La perquisition ou la saisie n'est pas nulle, si le juge d'instruction ou l'OPJ délégué effectue la perquisition ou saisit des pièces dans le bureau d'un dépositaire du secret professionnel en l'absence d'un représentant de l'autorité disciplinaire ⁷³.

26. L'assistance du représentant de l'IEC est limitée à la perquisition et la saisie effectuée dans le cabinet d'un expert-comptable externe ou d'un conseil fiscal externe. Ainsi, la présence du représentant de l'ordre professionnel n'est pas légalement obligatoire lors de l'audition par le juge d'instruction d'un expert-comptable ou d'un conseil fiscal soupçonné d'un délit professionnel ⁷⁴. Le juge d'instruction peut toutefois se faire assister pendant l'audition du professionnel par un représentant de l'ordre professionnel,

à condition de ne pas se décharger de l'interrogatoire ⁷⁵.

4.2. Avis du représentant de l'IEC

27. L'avis du représentant n'est pas contraignant pour le juge d'instruction (ou l'OPJ). Le juge d'instruction (ou l'OPJ) décide de façon autonome, à ce stade de l'instruction, du caractère confidentiel des documents présents dans le bureau et de l'opportunité de saisir certains dossiers ou pièces ⁷⁶. Un avis contraignant impliquerait que le juge d'instruction céderait son pouvoir légal de saisir des choses ou en délèguerait l'exercice concret à des personnes qui n'y sont pas autorisées par la loi. L'article 89*bis* in fine C.i.cr. dispose en outre que l'OPJ chargé de l'exécution du mandat de perquisition ne peut subdéléguer cette mission à des tiers.

28. Le pouvoir d'appréciation du juge d'instruction (ou de l'OPJ) 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 ⁷⁷.

Les juridictions d'instruction vérifieront pendant l'instruction judiciaire, lors du contrôle de la régularité de l'obtention des preuves, si des preuves ont été obtenues en violation du secret professionnel. La Chambre des mises en accusa-

tion peut juger, en vertu de l'article 235*bis* C.i.cr., lors du règlement de la procédure ou à chaque fois qu'elle prend connaissance du dossier à un stade antérieur de l'instruction, que la saisie est illégale pour cause de violation du secret professionnel. La C.M.A. procédera, par exemple, de la sorte lorsque l'expert-comptable ou le conseil fiscal saisi, conformément à l'article 61*quater* C.i.cr., interjette appel contre la décision négative du juge d'instruction concernant sa demande de levée des dossiers saisis. Si la C.M.A. juge que les pièces ont été saisies en violation du secret professionnel, le procès-verbal de saisie annulé est retiré du dossier et les pièces saisies ne peuvent pas être consultées ⁷⁸. Les pièces illégalement saisies sont, après avoir été retirées du dossier pénal, déposées et conservées séparément au greffe ⁷⁹. La C.M.A. peut également évoquer le dossier et décider de désigner un autre juge d'instruction, parce que le juge d'instruction qui a pris connaissance des pièces confidentielles ne possède plus l'objectivité requise ⁸⁰.

Le juge du fond vérifiera également, pour l'appréciation de la légitimité des preuves récoltées pendant l'instruction judiciaire, si celles-ci ont été obtenues en violation du secret professionnel. Il peut également exclure des débats les pièces couvertes par le secret professionnel ⁸¹. Il n'est pas lié à cet égard par l'avis émis par le représentant de l'ordre professionnel pendant la perquisition ⁸². Un

avis contraignant serait contraire à l'article 11 du Code judiciaire. Cette disposition de loi dispose qu'un juge ne peut déléguer sa juridiction.

29. Pour l'appréciation, le juge d'instruction confrontera les preuves récoltées à la théorie développée par la Cour de cassation dans ses arrêts du 14 octobre 2003⁸³ et du 23 mars 2004⁸⁴ concernant la preuve indûment obtenue dans les affaires pénales⁸⁵. Toute preuve indûment obtenue n'est pas automatiquement sanctionnée par les juridictions d'instruction et de jugement. L'utilisation d'une preuve obtenue en violation du secret professionnel est interdite, s'il s'avère que l'acte illicite commis par le juge d'instruction ou l'OPJ a affecté la fiabilité de la preuve ou lorsque l'utilisation de la preuve est contraire au droit à un procès équitable. Le troisième critère, la violation, à peine de nullité, de certaines conditions de forme, n'est pas pertinent, à défaut de prescriptions légales spécifiques régissant la perquisition et la saisie chez les dépositaires d'un secret professionnel. Jusqu'à ce jour, on ne connaît encore aucune jurisprudence de cassation où la récente théorie de la Cour en matière de preuve indûment obtenue s'applique aux preuves qui sont en contradiction avec le secret professionnel. Les arrêts du 9 juin 2004 et du 24 mai 2005 cités dans cet article confirment seulement le principe du « délit professionnel exclut tout secret professionnel ».

5 CONCLUSION

30. L'intervention d'un représentant de l'IEC lors d'une perquisition est utile et souhaitable, en vue de la protection du secret professionnel de l'expert-comptable et du conseil fiscal, dans l'intérêt des titulaires de ces professions ainsi que de leurs clients qui ne sont pas impliqués dans la criminalité.

31. Il n'existe *de lege lata* aucune disposition spécifique régissant les perquisitions effectuées chez des experts-comptables et conseils fiscaux. Tout comme c'est le cas pour les titulaires d'autres professions libérales dépositaires d'un secret professionnel, l'assistance du représentant de l'IEC est juridiquement fondée sur une habitude apparue dans la pratique⁸⁶. L'assistance de l'IEC apportée aux juges d'instruction et l'OPJ est régie aujourd'hui par une note du Collège des procureurs généraux et un usage apparue dans la pratique.

32. Il est toutefois nécessaire que l'une et l'autre chose soient réglées par la loi. Un texte de loi clair offre certains avantages indéniables. Premièrement, il garantit l'application généralisée de l'assistance de l'autorité disciplinaire pour les perquisitions et saisies, parce que chacun est tenu d'appliquer la loi si les conditions d'application sont réunies dans la pratique. Une directive du Collège des procureurs généraux n'est contraignante que pour les membres du ministère public. Une telle directive ne lie pas les

juges d'instruction et les juridictions d'instruction et de jugement. La violation d'un usage par une décision judiciaire ne génère aucun moyen de cassation⁸⁷. Deuxièmement, un règlement légal est exécutoire en droit, du fait de l'introduction de certaines sanctions (nullité) en cas de violation de celui-ci. Un règlement légal offre dès lors une plus grande sécurité juridique aux professionnels, à l'autorité judiciaire et aux fonctionnaires de police. Un règlement légal est également nécessaire pour se conformer à l'article 12 de la Constitution, lequel dispose que nul ne peut être poursuivi que dans les cas prévus par la loi, et dans la forme qu'elle prescrit. Les règles relatives à l'instruction des délits doivent être fixées par la loi et non par des usages et habitudes.

33. Le législateur belge ne reste cependant pas les bras croisés. Le Sénat débat actuellement de la proposition de loi n° 3-450 contenant le Code de procédure pénale (« Grand Franchimont »). Le sénateur Mahoux a introduit un amendement visant à confirmer légalement l'habitude qui existe d'effectuer une perquisition chez des professionnels dépositaires d'un secret professionnel en présence d'un représentant de l'autorité disciplinaire⁸⁸. Ensuite, un groupe de sénateurs a introduit un amendement reprenant le texte de l'amendement Mahoux⁸⁹. Suivant le règlement proposé, la perquisition est effectuée, à peine de nullité, en présence d'un représentant de l'ordre

professionnel, qui est averti au moins 24 heures à l'avance. La perquisition est effectuée par le juge d'instruction lui-même ou par son délégué (lisez OPJ délégué). Le représentant de l'ordre professionnel examinera et sélectionnera préalablement les dossiers, afin de déterminer quels documents relèvent du secret professionnel et ne peuvent donc pas être consultés par le juge d'instruction ou son délégué. Il ressort du commentaire de l'amendement Mahoux que la protection du secret professionnel est le principal élément visé. Le représentant de l'ordre professionnel sélectionnera les pièces et remettra au juge d'instruction ou son délégué uniquement les pièces nécessaires à l'instruction, en veillant à ce que l'identité ou le contenu des dossiers des autres clients, qui n'ont rien à voir avec l'affaire, ne soient pas dévoilées. Ces amendements ont été approuvés le 1er décembre 2005 en séance plénière du Sénat ⁹⁰. ¶

Notes

- ¹ Sur le secret professionnel de l'expert-comptable et du conseil fiscal : voyez T. Afschrift, "Le secret professionnel de l'expert-comptable à l'égard de l'administration fiscale", in *Liber Amicorum Raymond Krockaert*, Tielt, Lannoo, 1998, 19-37 ; T. Afschrift et F. Goddevriendt, "Het beroepsgeheim van de fiscale raadgevers: camera obscura of tabula rasa?", *T.F.R.* 2002, 295-319 ; A. Christiaens, "Le secret professionnel", *L'Expert Comptable belge* 1989, n° 2, 6 ; R. Devloo, "Het beroepsgeheim van de accountant na het arrest van het Arbitragehof van 27 maart 1996", *R.W.* 1996-97, 422-426 ; R. Devloo, "La responsabilité de l'expert-comptable et du conseil fiscal. Les nouveaux aspects", *L'Expert-comptable & le Conseil fiscal belges* 1999, n° 4, 41-50 ; L. Huybrechts, "Gebruik en misbruik van het beroepsgeheim, inzonderheid door revisoren, accountants en advocaten", *T.B.H.* 1995, 664-678 ; L. Huybrechts, "Het zaken-, bank- en beroepsgeheim in het strafproces", in *Ondernemingsstrafrecht*, Brugge, die Keure, 1999, 133-185 ; L. Huybrechts, "Beroepsgeheim in de sfeer van de onderneming", *T. Strafr.* 2004, 86-112 ; P. Lambert, *Secret professionnel*, Bruxelles, Bruylant, 2005, n° 412-414 ; J. Lievens, "Beroepsgeheim en zwiijgplicht van de bedrijfsrevisor, de accountant en de belastingconsulent", in *Bedrijfsrevisor en het strafrecht*, publication IRE, 1991 ; B. Morselli, "Les comptables, conseils fiscaux, experts-comptables et réviseurs d'entreprises face à la fraude fiscale et ses complications en matière de secret professionnel", *C & FP* 1997, n° 5, 7-46 ; F. van der Mensbrugghe, "Le secret professionnel de l'expert-comptable", *Rev. b. compt.* 1989, n° 1, 19-20 ; F. van der Mensbrugghe, "Obligatoire pour le professionnel de la comptabilité, le secret professionnel ne l'est pas pour son client", *L'Expert Comptable belge* 1989, n° 1, 6-7 ; F. van der Mensbrugghe, *Evolution récente du secret professionnel au sein de la profession comptable*, Editions Comptabilité & Productivité, 1998, 92 p. ; X, "Le secret professionnel des experts-comptables et la loi du 30 juin 1994 relative aux écoutes téléphoniques", *IEC-Info* 1996, n° 11, 3-6.
- ² Art. 58 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales.
- ³ T. Afschrift, "Le secret professionnel de l'expert-comptable à l'égard de l'administration fiscale", in *Liber Amicorum Raymond Krockaert*, Tielt, Lannoo, 1998, 20. Voyez également Trib. Bruxelles 16 avril 1996, *T.B.H.* 1996, 924, note L. Huybrechts. Cette décision judiciaire se rapporte, il est vrai, à l'employé d'un réviseur d'entreprises, mais peut également s'appliquer à l'expert-comptable et au conseil fiscal. Le secret professionnel du revisorat d'entreprises s'étend en effet également aux "personnes dont ils répondent" (art. 27 de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des réviseurs d'entreprises).
- ⁴ B. Allemeersch, "Het toepassingsgebied van art. 458 Strafwetboek. Over het succes van het beroepsgeheim en het geheim van dat succes", *R.W.* 2003-2004, 12, nr. 40. Concernant la portée du secret professionnel de l'expert-comptable : voyez T. Afschrift, "Le secret professionnel de l'expert-comptable à l'égard de l'administration fiscale", in *Liber Amicorum Raymond Krockaert*, Tielt, Lannoo, 1998, 22-23.
- ⁵ Art. 32 A.R. du 1^{er} mars 1998 fixant le règlement de déontologie des experts-comptables (*M.B.* 31 mars 1998). Le règlement de déontologie s'applique également, en tant que mesure de transition, au conseil fiscal, et ce, jusqu'à l'en-

- trée en vigueur du nouveau règlement déontologique pris en exécution de la loi du 22 avril 1999 (cf. art. 55 de la loi du 22 avril 1999).
- ⁶ Art. 32 A.R. du 1er mars 1998 fixant le règlement de déontologie des experts-comptables. Pour la distinction entre le secret professionnel et l'obligation de discrétion : voyez B. Allemeersch, "Het toepassingsgebied van art. 458 Strafwetboek. Over het succes van het beroepsgeheim en het geheim van dat succes", *R.W.* 2003-2004, 2 et P. Lambert, *Secret professionnel*, Bruxelles, Bruylant, 2005, n^{os} 435 et 436.
- ⁷ Voyez L. Huybrechts, "Beroepsgeheim in de sfeer van de onderneming", *T. Strafr.* 2004, 91.
- ⁸ L. Huybrechts, "Het zaken-, bank- en beroepsgeheim in het strafproces", in *Ondernemingsstrafrecht*, Brugge, die Keure, 1999, 135 et L. Huybrechts, "Beroepsgeheim in de sfeer van de onderneming", *T. Strafr.* 2004, 91.
- ⁹ Art. 98 C. soc.
- ¹⁰ T. Afschrift, "Le secret professionnel de l'expert-comptable à l'égard de l'administration fiscale", in *Liber Amicorum Raymond Krockaert*, Tielt, Lannoo, 1998, 21.
- ¹¹ T. Afschrift et F. Goddevriendt, "Reflectie betreffende het beroepsgeheim van de erkende boekhouders(-fiscalisten)", *T.F.R.* 2002, 800.
- ¹² G. Demanet, "Note relative au secret professionnel des experts-comptables", 1991, non pub.
- ¹³ La note Demanet s'applique également aux réviseurs d'entreprises.
- ¹⁴ Le caractère facultatif ressort des termes non impératifs de la note : "pourrait se faire accompagner...".
- ¹⁵ Pour un aperçu des usages en cas de perquisition dans un cabinet d'avocats : voyez R. Devloo, "La responsabilité de l'expert-comptable et du conseil fiscal. Les nouveaux aspects", *L'Expert-comptable & le Conseil fiscal belges* 1999, n^o 4, 44 ; E. Jakhian et P. Lambert, "Les perquisitions dans les cabinets d'avocats" (note sous CEDH 16 décembre 1992), *J.T.* 1994, 66-68 ; F. van der Mensbrugge, *Evolution récente du secret professionnel au sein de la profession comptable*, Editions Comptabilité & Productivité, 63. Pour un commentaire des usages en vigueur pour les médecins : voyez H. NYS, *Geneeskunde*, in *A.P.R.*, Story-Scientia, 2005, n^{os} 1317 et 1321.
- ¹⁶ R. Devloo, "Het beroepsgeheim van de accountant na het arrest van het Arbitragehof van 27 maart 1996", *R.W.* 1996-97, 423 ; R. Devloo, "La responsabilité de l'expert-comptable et du conseil fiscal. Les nouveaux aspects", *L'Expert-comptable & le Conseil fiscal belges* 1999, n^o 4, 46.
- ¹⁷ T. Afschrift et F. Goddevriendt, "Het beroepsgeheim van de fiscale raadgevers: camera obscura of tabula rasa?", *T.F.R.* 2002, 296 et T. Afschrift, "Le secret professionnel de l'expert-comptable à l'égard de l'administration fiscale", in *Liber Amicorum Raymond Krockaert*, Tielt, Lannoo, 1998, 24.
- ¹⁸ T. Afschrift et F. Goddevriendt, "Het beroepsgeheim van de fiscale raadgevers: camera obscura of tabula rasa?", *T.F.R.* 2002, 295-296 et T. Afschrift, "Le secret professionnel de l'expert-comptable à l'égard de l'administration fiscale", in *Liber Amicorum Raymond Krockaert*, Tielt, Lannoo, 1998, 24 et R. Devloo, "La responsabilité de l'expert-comptable et du conseil fiscal. Les nouveaux aspects", *L'Expert-comptable & le Conseil fiscal belges* 1999, n^o 4, 46.
- ¹⁹ Art. 14bis 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.
- ²⁰ T. Afschrift et F. Goddevriendt, "Het beroepsgeheim van de fiscale raadgevers: camera obscura of tabula rasa?", *T.F.R.* 2002, 309-311 ; T. Afschrift, "Le secret professionnel de l'expert-comptable à l'égard de l'administration fiscale", in *Liber Amicorum Raymond Krockaert*, Tielt, Lannoo, 1998, 24 ; R. Devloo, "Het beroepsgeheim van de accountant na het arrest van het Arbitragehof van 27 maart 1996", *R.W.* 1996-97, 423 ; R. Devloo, "La responsabilité de l'expert-comptable et du conseil fiscal. Les nouveaux aspects", *L'Expert-comptable & le Conseil fiscal belges* 1999, n^o 4, 46.
- ²¹ Cass. C.99.0220.N, 7 mars 2002, www.cass.be.
- ²² Corr. Bruxelles 29 mars 2001, *J.T.* 2001, 617, note P. Lambert.
- ²³ T. Afschrift et F. Goddevriendt, "Het beroepsgeheim van de fiscale raadgevers: camera obscura of tabula rasa?", *T.F.R.* 2002, 295.
- ²⁴ Cass. 13 mai 1987, *Arr. Cass.* 1986-87, 1203 et *Rev. dr. pén.* 1987, 856.
- ²⁵ L. Huybrechts, "Gebruik en misbruik van het beroepsgeheim, inzonderheid door revisoren, accountants en advocaten", *T.B.H.* 1995, 669.
- ²⁶ L. Huybrechts, "Beroepsgeheim in de sfeer van de onderneming", *T. Strafr.* 2004, 97. Dans cet exemple, il n'y a pas de danger pour l'intégrité physique, mais bien pour le patrimoine de tiers.
- ²⁷ L. Huybrechts, "Beroepsgeheim in de sfeer van de onderneming", *T. Strafr.* 2004, 88, n^o 9.
- ²⁸ L. Huybrechts, "Beroepsgeheim in de sfeer van de onderneming", *T. Strafr.* 2004, 100 ; L. Huybrechts, "Gebruik en misbruik van het beroepsgeheim, inzonderheid door revisoren, accountants en advocaten", *T.B.H.* 1995, 675 ; L. Huybrechts, "Het zaken-, bank- en beroepsgeheim in het strafproces", in *Ondernemingsstrafrecht*, Brugge, die Keure, 1999, 154 et 175 et R. Devloo, "La responsabilité de l'expert-comptable et du conseil fiscal. Les nouveaux aspects", *L'Expert-comptable & le Conseil fiscal belges* 1999, n^o 4, 42.
- ²⁹ Cass., P.05.0431.N, 24 mai 2005, www.cass.be.

- ³⁰ B. De Smet, "Principes van het deskundigenonderzoek in financiële strafzaken", in G. De Leval et B. Tilleman (éds.), *Gerechtigd deskundigenonderzoek. De rol van de accountant en de belastingconsulent*, Brugge, die Keure, 2003, 332-333 et Ph. Van Caenegem, "Het deskundigenonderzoek in strafzaken", in G. De Leval et B. Tilleman (éds.), *Gerechtigd deskundigenonderzoek. De rol van de accountant en de belastingconsulent*, Brugge, die Keure, 2003, 413-414.
- ³¹ L. Huybrechts, "Beroepsgeheim in de sfeer van de onderneming", *T. Strafr.* 2004, 104 et F. van der Mensbrugge, *Evolution récente du secret professionnel au sein de la profession comptable*, Editions Comptabilité & Productivité, 1998, 65.
- ³² *Vade-mecum de l'Expert-comptable et du Conseil fiscal*, publication IEC, Kluwer, 2004, 672.
- ³³ Art. 34, alinéa 1, 5° in fine de la loi du 22 avril 1999.
- ³⁴ L. Huybrechts, "Beroepsgeheim in de sfeer van de onderneming", *T. Strafr.* 2004, 104 ; F. van der Mensbrugge, *Evolution récente du secret professionnel au sein de la profession comptable*, Editions Comptabilité & Productivité, 1998, 60 ; R. Verstraeten, *Handboek strafvordering*, Antwerpen, Maklu, 2005, n° 910 ; P. Waeterinckx, S. De Meulenaer et P. Caboor, "Risico's voor ondernemingen verbonden aan het opsporings- en gerechtelijk onderzoek", in J. Van Steenwinckel et P. Waeterinckx (éds.), *Strafrecht in de onderneming*, Antwerpen, Intersentia, 2004, 453.
- ³⁵ R. Verstraeten, *Handboek strafvordering*, Antwerpen, Maklu, 2005, n° 910 et P. Waeterinckx, S. De Meulenaer et P. Caboor "Risico's voor ondernemingen verbonden aan het opsporings- en gerechtelijk onderzoek", in J. Van Steenwinckel et P. Waeterinckx (éds.), *Strafrecht in de onderneming*, Antwerpen, Intersentia, 2004, 455.
- ³⁶ L. Huybrechts, "Beroepsgeheim in de sfeer van de onderneming", *T. Strafr.* 2004, 104-105 et L. Huybrechts, "Het zaken-, bank- en beroepsgeheim in het strafproces", in *Ondernemingsstrafrecht*, Brugge, die Keure, 1999, 159-160. P. Waeterinckx, S. De Meulenaer et P. Caboor, "Risico's voor ondernemingen verbonden aan het opsporings- en gerechtelijk onderzoek", in J. Van Steenwinckel et P. Waeterinckx (éds.), *Strafrecht in de onderneming*, Antwerpen, Intersentia, 2004, 453.
- ³⁷ Exemple : un expert-comptable qui a été chargé du dépôt à la Centrale des bilans de la Banque nationale de Belgique de comptes annuels falsifiés par l'un de ses clients.
- ³⁸ L. Huybrechts, "Beroepsgeheim in de sfeer van de onderneming", *T. Strafr.* 2004, 104 et L. Huybrechts, "Het zaken-, bank- en beroepsgeheim in het strafproces", in *Ondernemingsstrafrecht*, Brugge, die Keure, 1999, 159.
- ³⁹ R. Verstraeten, *Handboek strafvordering*, Antwerpen, Maklu, 2005, 452 et L. Viaene, *Huiszoeking en beslag in strafzaken*, in A.P.R., Gent, Story-Scientia, 1962, n° 477.
- ⁴⁰ R. Devloo, "La responsabilité de l'expert-comptable et du conseil fiscal. Les nouveaux aspects", *L'Expert-comptable & le Conseil fiscal belges* 1999, n° 4, 43 ; L. Huybrechts, "Beroepsgeheim in de sfeer van de onderneming", *T. Strafr.* 2004, 105 ; L. Huybrechts, "Gebruik en misbruik van het beroepsgeheim, inzonderheid door revisoren, accountants en advocaten", *T.B.H.* 1995, 667 ; L. Huybrechts, "Het zaken-, bank- en beroepsgeheim in het strafproces", in *Ondernemingsstrafrecht*, Brugge, die Keure, 1999, 159 ; R. Verstraeten, *Handboek strafvordering*, Antwerpen, Maklu, 2005, 452 et P. Waeterinckx, S. De Meulenaer et P. Caboor, "Risico's voor ondernemingen verbonden aan het opsporings- en gerechtelijk onderzoek", in J. Van Steenwinckel et
- P. Waeterinckx (éds.), *Strafrecht in de onderneming*, Antwerpen, Intersentia, 2004, 453.
- ⁴¹ Cass. 10 mars 1982, *Arr. Cass.* 1981-82, 854-856 et *R.W.* 1982-83, 234-236.
- ⁴² Les conseils prodigués par l'expert-comptable interne ou le conseil fiscal interne à son employeur ne sont en principe protégés que par une obligation de discrétion (cf. art. 32 A.R. du 1^{er} mars 1998 fixant le règlement de déontologie des experts-comptables). Cette disposition ne s'applique pas lorsque des membres internes de l'IEC sont actifs dans le bureau d'un membre externe (cf. *supra* n° 2).
- ⁴³ L. Huybrechts, "Gebruik en misbruik van het beroepsgeheim, inzonderheid door revisoren, accountants en advocaten", *T.B.H.* 1995, 667.
- ⁴⁴ Voyez *Vade-mecum de l'Expert-comptable et du Conseil fiscal*, publication IEC, 2004, 458-459.
- ⁴⁵ Par exemple, l'établissement des rapports de contrôle prévus par le Code des sociétés en cas de dissolution et de liquidation de sociétés (art. 181 C. soc.), de fusion et de scission de sociétés (art. 695 et 708 C. soc.) et de modification de la forme juridique (art. 436 C. soc.).
- ⁴⁶ L. Huybrechts, "Beroepsgeheim in de sfeer van de onderneming", *T. Strafr.* 2004, 104-105 ; L. Huybrechts, "Gebruik en misbruik van het beroepsgeheim, inzonderheid door revisoren, accountants en advocaten", *T.B.H.* 1995, 667 et L. Huybrechts, "Het zaken-, bank- en beroepsgeheim in het strafproces", in *Ondernemingsstrafrecht*, Brugge, die Keure, 1999, 159. Voyez également P. Waeterinckx, S. De Meulenaer et P. Caboor, "Risico's voor ondernemingen verbonden aan het opsporings- en gerechtelijk onderzoek", in J. Van Steenwinckel et P. Waeterinckx (éds.), *Strafrecht in de onderneming*, Antwerpen, Intersentia, 2004, 453 et 455.

- ⁴⁷ H.-D. Bosly et D. Vandermeersch, *Droit de la procédure pénale*, Brugge, die Keure, 2003, 593 ; L. Huybrechts (note sous C.M.A. Gand 8 mai 2003), *T. Strafr.* 2005, 310 ; L. Huybrechts, "Gebruik en misbruik van het beroepsgeheim, inzonderheid door revisoren, accountants en advocaten", *T.B.H.* 1995, 668 ; et L. Huybrechts, "Het zaken-, bank- en beroepsgeheim in het strafproces", in *Ondernemingsstrafrecht*, Brugge, die Keure, 1999, 160 ; L. Huybrechts (note sous C.M.A. Gand 8 mai 2003), *T. Strafr.* 2005, 310 et L. Huybrechts, "Beroepsgeheim in de sfeer van de onderneming", *T. Strafr.* 2004, 105.
- ⁴⁸ Cass., P.05.0431.N, 24 mai 2005, www.cass.be. Voyez également Cass. 22 décembre 1992, *Arr. Cass.* 1991-92, 1462, *R.W.* 1993-94, 464-465 et *Rev. dr. pén.* 1993, 650.
- ⁴⁹ *Q. et R.*, Chambre, 2004-2005, 29 mars 2005, 11781-11782 (Question n° 485 Borginon).
- ⁵⁰ H.-D. Bosly et D. Vandermeersch, *Droit de la procédure pénale*, Brugge, Die Keure, 2003, 593 ; R. Declercq, *Beginselen van strafrechtspleging*, Mechelen, Kluwer, 1993, n° 222 ; L. Huybrechts, "Beroepsgeheim in de sfeer van de onderneming", *T. Strafr.* 2004, 105 ; L. Huybrechts (note sous C.M.A. Gand 8 mai 2003), *T. Strafr.* 2005, 310 ; R. Verstraeten, *Handboek strafvordering*, Antwerpen, Maklu, 2005, 452 et P. Waeterinckx, S. De Meulenaer et P. Caboor, "*Risico's voor ondernemingen verbonden aan het opsporings- en gerechtelijk onderzoek*", in J. Van Steenwinckel et P. Waeterinckx (éds.), *Strafrecht in de onderneming*, Antwerpen, Intersentia, 2004, 453 et 455.
- ⁵¹ Cass. P.05.0431.N, 24 mai 2005, www.cass.be. Voyez également Cass. 22 décembre 1992, *Arr. Cass.* 1991-92, 1462, *R.W.* 1993-94, 464-465 et *Rev. dr. pén.* 1993, 650.
- ⁵² L. Huybrechts, "Beroepsgeheim in de sfeer van de onderneming", *T. Strafr.* 2004, 105 et L. Huybrechts (note sous C.M.A. Gand 8 mai 2003), *T. Strafr.* 2005, 310.
- ⁵³ R. Verstraeten, *Handboek strafvordering*, Antwerpen, Maklu, 2005, n°s 880 et 900.
- ⁵⁴ R. Verstraeten, *Handboek strafvordering*, Antwerpen, Maklu, 2005, 449, avec renvoi à la jurisprudence de cassation pertinente.
- ⁵⁵ CEDH 9 décembre 2004 (Van Rossem / Belgique), *T. Strafr.* 2005, 13 et F. Schuermans, "Mensenrechtenhof en huiszoeeking: een gespannen huwelijk" (note sous CEDH 9 décembre 2004), *T. Strafr.* 2005, n° 19 et F. Schuermans, "Het Europees Hof voor de Rechten van de Mens en de huiszoeeking: het arrest Van Rossem", *Vigiles* 2005, 27.
- ⁵⁶ Cass. P.05.0705.N, 13 septembre 2005, www.cass.be.
- ⁵⁷ Cass. 22 décembre 1992, *Arr. Cass.* 1991-92, 1462, *R.W.* 1993-94, 464-465 et *Rev. dr. pén.* 1993, 650.
- ⁵⁸ 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.
- ⁵⁹ Les personnes contre lesquelles l'action pénale est intentée parce qu'elles sont nommées dans la demande d'instruction judiciaire du MP ou dans l'acte de constitution civile, sont "implicitement" inculpées (art. 61bis in fine C.i.cr.).
- ⁶⁰ Cass. 2 octobre 2002, *Rev. dr. pén.* 2003, 125.
- ⁶¹ Cass. P.02.1146.N, 10 décembre 2002, www.cass.be.
- ⁶² Circulaire n° COL 12/98 du Collège des procureurs généraux près les Cours d'appel, 60, www.fedpol.be, avec un renvoi aux travaux préparatoires de la loi du 12 mars 1998. Voyez également R. Verstraeten, *Handboek strafvordering*, Antwerpen, Maklu, 2005, 428.
- ⁶³ R. Devloo, "La responsabilité de l'expert-comptable et du conseil fiscal. Les nouveaux aspects", *L'Expert-comptable & le Conseil fiscal belges* 1999, n° 4, 43 ; P. Waeterinckx, S. De Meulenaer et P. Caboor, "*Risico's voor ondernemingen verbonden aan het opsporings- en gerechtelijk onderzoek*", in J. Van Steenwinckel et P. Waeterinckx (éds.), *Strafrecht in de onderneming*, Antwerpen, Intersentia, 2004, 453.
- ⁶⁴ H.-D. Bosly et D. Vandermeersch, *Droit de la procédure pénale*, Brugge, die Keure, 2003, 593 ; R. Devloo, "La responsabilité de l'expert-comptable et du conseil fiscal. Les nouveaux aspects", *L'Expert-comptable et le Conseil fiscal belges* 1999, n° 4, 43 et L. Huybrechts (note sous C.M.A. Gand 8 mai 2003), *T. Strafr.* 2005, 311.
- ⁶⁵ R. Verstraeten, *Handboek strafvordering*, Antwerpen, Maklu, 2005, n° 837.
- ⁶⁶ H.-D. Bosly et D. Vandermeersch, *Droit de la procédure pénale*, Brugge, die Keure, 2003, 591. Voyez également F. van der Mensbrugge, *Evolution récente du secret professionnel au sein de la profession comptable*, Editions Comptabilité & Productivité, 1998, 61.
- ⁶⁷ Cass. P.05.0431.N, 24 mai 2005, www.cass.be (médecin).
- ⁶⁸ Voyez Cass. P.04.0424.F, 9 juin 2004, www.cass.be et C.M.A. Bruxelles 25 juin 2001, *J.T.* 2001, 735. Voyez également H.-D. Bosly et D. Vandermeersch, *Droit de la procédure pénale*, Brugge, die Keure, 2003, 592 ; L. Huybrechts, "Gebruik en misbruik van het beroepsgeheim, inzonderheid door revisoren, accountants en advocaten", *T.B.H.* 1995, 670 ; L. Huybrechts, "Beroepsgeheim in de sfeer van de onderneming", *T. Strafr.* 2004, 104 ; L. Huybrechts, "Perquisition et saisie dans les bureaux d'un expert-comptable externe", in *L'Expert-comptable et l'autorité judiciaire collaborent dans le cadre de la lutte contre la criminalité financière organisée*, publication IEC, *sine dato*, 20-21 et L. Huybrechts, "Het zaken-, bank-

- en beroepsgeheim in het strafproces”, in *Ondernemingsstrafrecht*, Brugge, die Keure, 1999, 159 ; R. Verstraeten, *Handboek strafvordering*, Antwerpen, Maklu, 2005, n° 911 ; P. Waeterinckx, S. De Meulenaer et P. Caboor, “*Risico’s voor ondernemingen verbonden aan het opsporings- en gerechtelijk onderzoek*”, in J. Van Steenwinckel et P. Waeterinckx (éds.), *Strafrecht in de onderneming*, Antwerpen, Intersentia, 2004, 452.
- ⁶⁹ L. Huybrechts, “Beroepsgeheim in de sfeer van de onderneming”, *T. Strafr.* 2004, 104.
- ⁷⁰ CEDH 9 décembre 2004 (Van Rossem / Belgique), *T. Strafr.* 2005, 13 et F. Schuermans, “Mensenrechtenhof en huiszoeking: een gespannen huwelijk” (note sous CEDH 9 décembre 2004), *T. Strafr.* 2005, n° 19 et F. Schuermans, “Het Europees Hof voor de Rechten van de Mens en de huiszoeking: het arrest Van Rossem”, *Vigiles* 2005, 27.
- ⁷¹ Partisans de cette méthode : R. Devloo, “La responsabilité de l’expert-comptable et du conseil fiscal. Les nouveaux aspects”, *L’Expert-comptable & le Conseil fiscal belges* 1999, n° 4, 49-50 ; T. Afschrift et F. Goddevriendt, “Het beroepsgeheim van de fiscale raadgevers: camera obscura of tabula rasa?”, *T.F.R.* 2002, 304-306 ; P. Lambert, *Secret professionnel*, Bruxelles, Bruylant, 2005, nos 299-303 et F. van der Mensbrugge, *Evolution récente du secret professionnel au sein de la profession comptable*, Editions Comptabilité & Productivité, 1998, 66.
- ⁷² F. van der Mensbrugge, *Evolution récente du secret professionnel au sein de la profession comptable*, Editions Comptabilité & Productivité, 1998, 66.
- ⁷³ Pour les médecins et les avocats : voyez L. Huybrechts, “Gebruik en misbruik van het beroepsgeheim, inzonderheid door revisoren, accountants en advocaten”, *T.B.H.* 1995, 670 et L. Huybrechts (note sous C.M.A. Gand 8 mai 2003), *T. Strafr.* 2005, 310 et H. Nys, *Geneeskunde*, in *A.P.R.*, Story-Scientia, 2005, n° 1317. Voyez également C.M.A. Liège 26 février 2004, *Journ. proc.* 2004, n° 479, 19, note S. D’Orazio.
- ⁷⁴ C.M.A. Gand 8 mai 2003, *T. Strafr.* 2005, 307, note L. Huybrechts.
- ⁷⁵ L. Huybrechts (note sous C.M.A. Gand 8 mai 2003), *T. Strafr.* 2005, 311.
- ⁷⁶ Voyez Cass. P.04.0424.F, 9 juin 2004, www.cass.be et C.M.A. Bruxelles 25 juin 2001, *J.T.* 2001, 735. Voyez également H.-D. Bosly et D. Vandermeersch, *Droit de la procédure pénale*, Brugge, die Keure, 2003, 592 ; L. Huybrechts, “Gebruik en misbruik van het beroepsgeheim, inzonderheid door revisoren, accountants en advocaten”, *T.B.H.* 1995, 670 ; L. Huybrechts, “Beroepsgeheim in de sfeer van de onderneming”, *T. Strafr.* 2004, 104 ; L. Huybrechts, “Perquisition et saisie dans les bureaux d’un expert-comptable externe”, in *L’Expert-comptable et l’autorité judiciaire collaborent dans le cadre de la lutte contre la criminalité financière organisée*, publication IEC, sine dato, 20-21 et L. Huybrechts, “Het zaken-, bank- en beroepsgeheim in het strafproces”, in *Ondernemingsstrafrecht*, Brugge, die Keure, 1999, 159, R. Verstraeten, *Handboek strafvordering*, Antwerpen, Maklu, 2005, n° 911 ; P. Waeterinckx, S. De Meulenaer et P. Caboor, “*Risico’s voor ondernemingen verbonden aan het opsporings- en gerechtelijk onderzoek*”, in J. Van Steenwinckel et P. Waeterinckx (éds.), *Strafrecht in de onderneming*, Antwerpen, Intersentia, 2004, 452.
- ⁷⁷ Cass. P.04.0424.F, 9 juin 2004, www.cass.be et C.M.A. Bruxelles 25 juin 2001, *J.T.* 2001, 735. Voyez également H.-D. Bosly et D. Vandermeersch, *Droit de la procédure pénale*, Brugge, die Keure, 2003, 592-594 et L. Huybrechts (note sous C.M.A. Gand 8 mai 2003), *T. Strafr.* 2005, 310.
- ⁷⁸ L. Huybrechts (note sous C.M.A. Gand 8 mai 2003), *T. Strafr.* 2005, 310.
- ⁷⁹ P. Waeterinckx, S. De Meulenaer et P. Caboor, “*Risico’s voor ondernemingen verbonden aan het opsporings- en gerechtelijk onderzoek*”, in J. Van Steenwinckel et P. Waeterinckx (éds.), *Strafrecht in de onderneming*, Anvers, 2004, 455.
- ⁸⁰ H.-D. Bosly et D. Vandermeersch, *Droit de la procédure pénale*, Brugge, die Keure, 2003, 595.
- ⁸¹ L. Huybrechts (note sous C.M.A. Gand 8 mai 2003), *T. Strafr.* 2005, 310 et Corr. Bruxelles 29 mars 2001, *J.T.* 2001, 617, note P. Lambert.
- ⁸² Corr. Bruxelles 20 février 1998, *J.T.* 1998, 361-363, note P. Lambert.
- ⁸³ Cass. 14 octobre 2003, *T. Strafr.* 2004, 139, note P. Traest.
- ⁸⁴ Cass. P.04.0012.N, 23 mars 2004, www.cass.be.
- ⁸⁵ R. Verstraeten, *Handboek strafvordering*, Antwerpen Maklu, 2005, nos 1817-1825.
- ⁸⁶ L. Viaene, *Huiszoeking en beslag in strafzaken*, in *A.P.R.*, Gent, Story-Scientia, 1962, nos 458-533.
- ⁸⁷ R. Declercq, *Beginselen van strafrechtspleging*, Mechelen, Kluwer, 2003, n° 2667.
- ⁸⁸ Proposition de loi contenant le Code de procédure pénale, amendement n° 290 (Mahoux), *Doc. parl.*, Sénat, 2004-2005, n° 3-450/10, 5-6.
- ⁸⁹ Proposition de loi contenant le Code de procédure pénale, amendement n° 450 (Vandenberghe et consorts), *Doc. parl.*, Sénat, 2004-2005, n° 3-450/17, 79.
- ⁹⁰ Projet de loi contenant le Code de procédure pénale, texte adopté en séance plénière et transmis à la Chambre des Représentants, *Doc. parl.*, Sénat, 2005-2006, n° 3-450/25. La disposition est reprise à l’art. 173 du Code de procédure pénale.