

La responsabilité de l'expert-comptable et du conseil fiscal

Les nouveaux aspects

Dans un précédent ouvrage que nous avons publié en 1995, Me De Vlo atteignait d'évidence le but qu'il s'était fixé : dresser un aperçu, au demeurant, fort bien documenté, des tenants et aboutissements de la responsabilité professionnelle des experts-comptables.

Depuis lors, l'intégration des conseils fiscaux au sein de l'Institut et les nombreuses modifications législatives, au nombre desquelles les mesures prises dans le cadre de la lutte contre le blanchiment ne sont pas les moins problématiques, ont incité ce spécialiste à remettre l'ouvrage sur le métier. C'est donc une version revue et adaptée aux conseils fiscaux que nous présentons dans les lignes qui suivent.

L'ampleur des changements intervenus nous a toutefois contraint à scinder la publication de ce texte en deux parties distinctes. Nous publierons la seconde partie en annexe de notre prochain numéro de la présente revue.



I. INTRODUCTION

- A. AVANT-PROPOS
- B. DÉLIMITATION DU SUJET

II. LA RESPONSABILITE PENALE DE L'EXPERT-COMPTABLE ET/OU DU CONSEIL FISCAL

- A. PRINCIPES GÉNÉRAUX
 - 1. Information contre instruction judiciaire
 - 2. Droit pénal général contre droit pénal spécial
 - 3. Principes de l'imputabilité pénale
 - 4. Coauteurs et complices
 - 5. Responsabilité pénale des personnes morales
 - 6. Infractions instantanées et infractions continues
 - 7. Application temporelle de la loi pénale et prescription

- B. INFRACTIONS PROFESSIONNELLES SPÉCIFIQUES
 - 1. Infractions à la qualité d'expert-comptable et/ou de conseil fiscal et aux activités réservées à l'expert-comptable externe
 - 2. Le secret professionnel de l'expert-comptable et (mutatis mutandis) du conseil fiscal
 - a. Notion
 - b. Portée
 - c. Première controverse: le secret professionnel en cas de perquisition et de saisie
 - d. Deuxième controverse: Article 90^{octies} du code d'instr. criminelle et Arrêt de la Cour d'arbitrage du 27 mars 1996
 - e. Conclusion
- C. INFRACTIONS PROFESSIONNELLES ORDINAIRES
 - 1. L'attestation par l'expert-comptable externe, conformément à l'article 17, alinéa 3° de la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises
 - 2. Tenue de la comptabilité et établissement des comptes annuels, conformément à l'article 17, alinéa 1er de la loi du 17 juillet 1975.
 - 3. La soustraction frauduleuse des livres ou des documents comptables, visée au chapitre 1^{er} de la loi du 17 juillet 1975.
 - 4. Le faux en écritures
 - a. Le faux en écritures "ordinaire"
 - b. le faux dans les comptes annuels (article 207-209 L.C.S.C.):
 - c. Le faux en matière fiscale (notamment article 450, C.I.R., e.a.)
 - 5. Insolvabilité frauduleuse et escroquerie
 - 6. Le chant du cygne de la banqueroute "simple" et de la banqueroute "frauduleuse"
 - 7. Abus de biens sociaux
 - 8. La "lutte pénale" contre le blanchiment et la fraude
 - a. aperçu
 - b. la confiscation spéciale
 - c. l'infraction de "blanchiment" au sens de l'article 505 C. pén.
- D. SANCTIONS PARTICULIÈRES
 - 1. Article 454 et 455 C.I.R.
 - 2. Article 458 C.I.R.
 - 3. Article 446 C.I.R.

En annexe de notre prochaine revue

III. LA RESPONSABILITÉ CONTRACTUELLE

A. NATURE DU CONTRAT

B. LES RÈGLES GÉNÉRALES DE LA RESPONSABILITÉ CONTRACTUELLE

- 1. Le "bonus pater familias" comme critère de prudence ou de diligence
- 2. Obligation de moyens ou de résultats?
 - a. Pertinence de la distinction
 - b. Les obligations de l'expert-comptable et/ou du conseil fiscal
- 3. Critères d'appréciation particuliers de la faute contractuelle
 - a. Les normes professionnelles
 - b. Les fautes d'appréciation
 - c. Responsabilité contractuelle et règles déontologiques
- 4. La notion de "contrôle marginal"
- 5. Un expert-comptable et/ou un conseil fiscal peut-il exclure contractuellement sa responsabilité?

6. Responsabilité contractuelle et sociétés d'experts-comptables
 - a. Situation.
 - b. Das la situation actuelle, un expert-comptable peut-il être cité en justice avec ou indépendamment de sa société ?
 - c. La loi du 22 avril 1999 et la société professionnelle
 - d. Conclusion générale
7. La responsabilité contractuelle et le droit de rétention
8. La prescription de la responsabilité contractuelle.

IV. LA RESPONSABILITÉ EXTRA-CONTRACTUELLE

- A. INTRODUCTION
- B. DIFFÉRENCES GÉNÉRALES ENTRE LA RESPONSABILITÉ CONTRACTUELLE ET EXTRA-CONTRACTUELLE
 1. La faute
 2. Le lien causal
 3. Le dommage
- C. DANS QUELLES CIRCONSTANCES LE PROFESSIONNEL COMMET-IL UNE FAUTE EXTRA-CONTRACTUELLE ?
 1. Règles générales
 2. Contenu concret
 - a. Infraction aux normes générales et particulières de révision ?
 - b. Fautes d'appréciation ?
 - c. Infraction aux normes déontologiques ?
 - d. Une inexécution purement contractuelle suffit-elle ?
- D. L'EXPERT-COMPTABLE ET/OU LE CONSEIL FISCAL PEUT-IL EXCLURE CONTRACTUELLEMENT SA RESPONSABILITÉ ?
- E. LA PRESCRIPTION EXTRA-CONTRACTUELLE

V. LA RESPONSABILITÉ DÉONTOLOGIQUE DE L'EXPERT-COMPTABLE ET/OU DU CONSEIL FISCAL

- A. INTRODUCTION
- B. L'ORGANISATION DE LA PROCÉDURE DISCIPLINAIRE POUR LES EXPERTS-COMPTABLES
 1. Procédure :
 2. Droits de l'expert-comptable à la suite de cette procédure
 3. Les sanctions disciplinaires
 4. L'indépendance de l'action disciplinaire
 5. La prescription de l'action disciplinaire existe-t-elle ?
 6. La compétence de la Cour de cassation
- D. LES PRINCIPALES RÉGLES DÉONTOLOGIQUES À LA LUMIÈRE DE LA JURISPRUDENCE RÉCENTE
- E. LE CONSEIL DE L'I.E.C. PEUT-IL LUI-MÊME INFLIGER UNE MESURE VISANT À IMPOSER À UN EXPERT-COMPTABLE UNE INTERDICTION D'EXÉCUTER CERTAINES MISSIONS ?
 1. Le retrait de la qualité d'expert-comptable, parce qu'il n'est plus satisfait aux conditions légales.
 2. Le Conseil de l'I.E.C. peut-il infliger lui-même l'interdiction d'exécuter certaines missions ?

VI. LA RESPONSABILITÉ ET L'OBLIGATION D'INFORMATION

I. INTRODUCTION

A. Avant-propos

En 1994, nous avons tenté, de manière schématique, de dresser un état des lieux des aspects les plus significatifs de la responsabilité découlant de l'exercice quotidien de la profession d'expert-comptable externe. Cinq ans plus tard, l'heure est venue d'une première mise à jour détaillée, ce pour deux raisons. D'une part, les nombreux changements et évolutions législatives dont les effets sont considérables sur les thèmes que nous avons abordés, sans compter, plus particulièrement en ce qui concerne la responsabilité pénale de l'expert-comptable, l'approfondissement nécessaire d'un certain nombre de principes généraux qui constituent la clé de voûte d'une meilleure compréhension des points traités. D'autre part, l'ajout nécessaire au rang des questions étudiées de la problématique du blanchiment et des nouvelles obligations de dénonciation des opérations suspectes à la CTIF et d'identification des clients rendues entre-temps obligatoires pour les experts-comptables et conseils fiscaux externes.

Outre la loi du 10 août 1998 modifiant la loi du 11 janvier 1993 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins de blanchiment, (MB du 15 octobre 1998), cette mise à jour trouve sa raison d'être dans les changements apportés par les lois du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales et relative à la discipline professionnelle des experts-comptables et des conseils fiscaux, publiées au Moniteur belge du 11 mai 1999, et leurs arrêtés d'exécution du 4 mai 1999, publiés au Moniteur belge du 29 juin 1999, qui justifient cette mise à jour. A l'évidence, ces lois ne modifient pas seulement les articles auxquels il convient de se référer, mais apportent également des modifications substantielles au niveau du contenu. Dès lors que l'Exposé des Motifs énonce clairement que l'unification à terme de l'Institut des Experts-comptables et des Conseils Fiscaux, de l'Institut Professionnel des Comptables et Fiscalistes Agréés et de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises est hautement souhaitable, il n'est pas exclu que nous soyons d'ici peu obligés de remettre une fois encore le présent ouvrage sur le métier.

Comme on sait, les lois du 22 avril 1999 organisent également la protection du titre de conseil fiscal. L'intégration des conseils fiscaux dans l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux, chargé également de la surveillance déontologique y attachée, entraîne ipso facto un rapprochement entre les professions d'expert-comptable externe et de conseil fiscal externe, du moins sur le plan de leur responsabilité professionnelle. Dans les lignes qui suivent, c'est donc la situation de l'expert-comptable qui constituera le tronc commun de no

tre réflexion, que nous étendrons, chaque fois que cela s'avèrera possible, à la situation du conseil fiscal.

Une dernière remarque d'ordre méthodologique. A l'heure où nous terminons la rédaction de ce texte, le Moniteur Belge a publié la loi du 7 mai 1999 contenant le Code des sociétés¹. Cette loi entrera en vigueur au plus tard dans les 18 mois suivant sa date de publication, le 6 août 1999. C'est la raison pour laquelle nous avons pris pour règle générale de citer dans les références législatives la numérotation actuelle des articles et de nous référer aux nouveaux articles que là où nous le jugeons utile. S'il le souhaite, le lecteur intéressé pourra toujours consulter la table de concordance, parue au Moniteur belge du 6 août 1999.

B. Délimitation du sujet

^{1]} Loi du 7 mai 1999 contenant le Code des sociétés, M.B., 6 août 1999.

La présente contribution se limite à présenter de manière schématique les différentes facettes de la responsabilité de l'expert-comptable externe (et si possible du conseil

fiscal externe) dans l'exercice général de sa profession. Le rapport annuel de l'Institut des Experts-Comptables ² de 1998 donne, aux pages 68 à 72, un aperçu systématique des différentes missions générales et particulières réservées aux experts-comptables. Voici comment nous allons procéder.

- Nous introduirons le thème de la responsabilité pénale de l'expert-comptable et/ou du conseil fiscal par un certain nombre de principes généraux pouvant être considérés comme fondamentaux pour une bonne compréhension du texte. Nous prêterons également attention à quelques évolutions relatives au secret professionnel, à un certain nombre de "nouvelles" infractions et aux infractions de "blanchiment".
- S'agissant plus particulièrement de la responsabilité contractuelle et extra-contractuelle, nous ne signalerons que quelques mises à jour, telles que l'interdiction de convenir librement de sa responsabilité personnelle; les conséquences possibles du travail au sein d'une société professionnelle et la modification de la prescription civile.
- Nous avons revu l'aspect de la "responsabilité déontologique" en fonction du contenu de l'Arrêté royal du 1er mars 1998 fixant le règlement de déontologie des experts-comptables ainsi que de la nouvelle loi du 22 avril 1999 relative à la discipline professionnelle des experts-comptables et des conseils fiscaux.
- Last but not least, nous formulerons quelques considérations sur l'implication en matière de responsabilité professionnelle des obligations de dénonciation des opérations suspectes dans le chef des professionnels qui y sont dorénavant soumis.

II. LA RESPONSABILITÉ PÉNALE DE L'EXPERT-COMPTABLE ET/OU DU CONSEIL FISCAL

D'évidence, il serait vain d'ambitionner de traiter par le détail de toutes les formes de délits auxquels les experts-comptables et conseils fiscaux peuvent être quotidiennement confrontés. Aussi débiterons-nous notre analyse par l'énoncé des principes fondamentaux du droit pénal qui en constituent le cadre général. De manière plus schématique, nous aborderons ensuite les délits les plus importants, ainsi que leurs implications en matière de secret professionnel, ce compte tenu des évolutions récentes. L'attention sera enfin focalisée sur l'extension récente du champ d'application des dispositions de l'article 505 du Code Pénal prises dans le cadre de la lutte contre la fraude fiscale et le blanchiment d'argent.

A. Principes généraux

1. Information contre instruction judiciaire

Il importe d'opérer cette distinction car l'expert-comptable et/ou le conseil fiscal sera, en pratique, essentiellement confronté à l'instruction judiciaire.

L'ensemble des actions et des mesures visant à permettre au Ministère public de rassembler le matériel nécessaire pour l'exercice de l'action publique constitue l'information (ordinaire). Le Procureur du Roi peut en effet, lorsqu'une infraction est de quelque manière que ce soit portée à sa connaissance, entamer lui-même une enquête et assigner à cet effet aux services de police les missions nécessaires.

On parle d'instruction dès qu'une enquête est menée par le juge d'instruction, à la demande du procureur ou sur plainte d'une partie civile qui est alors tout à fait indépen-

^{2]} Désormais, l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux".

dante du Procureur du Roi.

La loi du 12 mars 1998 ³ a radicalement modifié les procédures d'information et d'instruction judiciaire, ce par l'ajout, dans le Code d'instruction criminelle, d'une section 1bis, régissant désormais la procédure d'information essentiellement basée jusqu'à l'heure actuelle, sur les us et coutumes.

IMPORTANCE

Très importante, la distinction entre les deux procédures peut être schématisée comme suit ⁴ :

- Pour les dossiers "très simples" ⁵, le Procureur agit souvent de sa propre initiative. Lorsque les constatations nécessaires ont été faites, le Procureur peut directement envoyer une citation à comparaître devant les juridictions de jugement ou, à défaut, classer le dossier sans suite ⁶. On parle jusque là d'"information". Il n'est cependant pas possible d'agir de la sorte dans le cas d'une "instruction judiciaire". Le juge d'instruction mène l'enquête de manière indépendante ⁷, mais ne peut toutefois pas décider lui-même des suites à donner à son enquête. Le juge d'instruction ne peut se prononcer que sur la clôture de son dossier et doit le soumettre à l'appréciation de la Chambre du Conseil. C'est alors à la Chambre du Conseil qu'il appartient de décider de poursuivre devant la juridiction de jugement ou de conclure à un non-lieu ⁸.
- La différence majeure réside toutefois dans le fait que le juge d'instruction dispose de compétences sensiblement plus larges dans le cadre de son enquête. S'agissant d'une procédure d'information, les services de police qui interviennent sur l'ordre du Procureur, peuvent tout mettre en oeuvre pour découvrir la vérité "pour autant que leurs opérations ne contreviennent pas à un texte formel ou aux garanties fondamentales de la liberté et de la dignité de l'individu" ⁹. Cette restriction signifie concrètement que, exception faite de la découverte d'un flagrant délit, aucune mesure coercitive ¹⁰ ne peut être ordonnée dans le cadre d'une procédure d'information. Les personnes interrogées dans le cadre d'une telle enquête ne sont en outre pas tenues de prêter serment. En ce qui concerne les mesures visant la restriction de la liberté, il n'est question que de l'arrestation administrative, qui ne peut en aucun cas excéder 24 heures.

Le juge d'instruction peut en revanche ordonner de telles mesures dans le cadre d'une instruction judiciaire. Il lui est également possible d'ordonner une perquisition. Théoriquement contraire aux principes généraux d'inviolabilité du domicile, le fait de mener une perquisition est une dérogation dont la loi attribue expressément la compétence exclusive à un magistrat. Dès lors qu'elle peut également être ordonnée au domicile de l'expert-comptable ou du conseil fiscal, la perquisition pose clairement et à tout instant la problématique d'une violation éventuelle du secret professionnel dans le cadre d'une instruction judiciaire. Il n'en reste pas moins important de souligner qu'une perquisition ne peut être ordonnée que s'il existe des indices sérieux qu'une infraction a été commise. Le principe de spécialité de la perquisition ¹¹ implique, en effet, que le juge d'instruction ne peut utiliser ce procédé pour rechercher arbitrairement une éventuelle infraction ¹².

Lorsqu'une détention dure plus de 24 heures, un mandat d'arrêt, délivré par le juge d'instruction, est toujours nécessaire. Conformément aux dispositions de la loi de 1991 sur la détention préventive qui en a considérablement restreint les possibilités d'usage, la détention préventive n'est envisageable que lorsqu'elle est absolument nécessaire pour assurer la sécurité publique et lorsque le fait commis peut entraîner la condamnation du suspect à un emprisonnement correctionnel, à titre de peine principale, à au moins un an de travaux forcés (six mois par le passé). Cette distinction prend toute son importance dès lors que l'on sait, entre autres, qu'une violation du secret professionnel ne pourra plus jamais conduire à la détention préventive d'une personne.

- Soulignons au passage que seul le juge d'instruction peut ordonner une perquisition, à laquelle participe un expert-comptable ou un conseil fiscal par laquelle sera constituée une partie de l'instruction judiciaire, avec ses règles propres ¹³.

La distinction susmentionnée doit être relativisée en ce sens que, depuis l'introduction

3] La loi du 12 mars 1998 visant l'amélioration de la procédure criminelle au stade de l'information et de l'instruction, M.B., 2 avril 1998, mieux connue sous le nom de "Loi Franchimont". Cette loi est entrée en vigueur le 2 octobre 1998.

4] Pour un exposé plus fouillé, voir: DECLERCQ, R., *Beginselen van Strafrechtspleging*, Anvers, Kluwer, 1999, n° 249-258.

5] Cette description peu nuancée n'a pas pour but d'entrer dans les détails des aspects technico-juridiques, qui s'avèrent être hors de propos dans cet exposé.

6] Depuis l'entrée en vigueur de la loi Franchimont, le Procureur doit motiver le non-lieu (nouvel article 28 quater C.pén).

7] Désormais, il n'est plus sous la surveillance du Procureur général. Les décisions du juge d'instruction doivent être contestées devant la C.M.A.

8] Avec possibilité d'interjeter appel devant la Chambre des mises en accusation.

9] DECLERCQ R., *Strafvordering*, Wouters, Louvain, 1983, 106.

10] Voyez le nouvel article 28 bis §3 C. proc. pén.

11] PIEDBOEUF F., *De Strafrechtelijke Procedure. Algemene Principes*, in "Bedrijfsrevisor en het Strafrecht", Bruxelles, I.R.E., 1991, 28.

12] Ce que l'on appelle la "fishing expedition", c'est-à-dire, par exemple, la saisie d'une comptabilité en bloc, sans préciser les différentes parties, etc...

13] Par ex.: le respect du secret de l'instruction, etc.

14] Nouvel article 28 septies, C. pén.

de la Loi Franchimont ¹⁴, le Procureur du Roi peut requérir le juge d'instruction d'accomplir des actes particuliers qui relèvent de ses compétences, sans pour autant demander une instruction judiciaire. Une telle "solution intermédiaire" n'est pas suffisante pour ordonner un mandat d'arrêt, une écoute téléphonique ou une perquisition.

2. Droit pénal général contre droit pénal spécial

Par droit pénal général, on entend toutes les dispositions prévues par le Code pénal de 1867, y compris les modifications de lois et quelques lois pénales complémentaires.

Le droit pénal spécial, quant à lui, englobe l'ensemble des lois pénales particulières qui n'ont pas été reprises dans le Code pénal. Il s'agit généralement de lois qui régissent l'une ou l'autre matière particulière et qui définissent à cette fin un certain nombre de dispositions pénales.

IMPORTANT

Le premier livre du Code pénal décrit en effet les dispositions fondamentales concernant l'illégalité d'un acte; la faute pénale; l'imputabilité ainsi que la culpabilité des tentatives d'infraction et de participation. Or, l'article 100 du Code pénal prévoit que les dispositions de ce premier livre sont appliquées aux lois et règlements particuliers.

Cependant, cet article prévoit également un certain nombre d'exceptions à cette règle :

- Tout d'abord, les lois et règlements particuliers peuvent déroger aux principes généraux énoncés dans le livre I du Code d'instruction criminelle.
- En outre, l'article 100 du Code pénal prévoit expressément que les dispositions du chapitre 7 du Code pénal ne s'appliquent pas aux lois et règlements particuliers. Cette exclusion prend toute son importance dès lors que le chapitre 7 énonce précisément les règles concernant le type de sanction prévue pour la participation de plusieurs personnes à un même délit ou à une même infraction. Or, ces dispositions ne s'appliquent pas aux lois et règlements particuliers, à moins que ces derniers n'attestent expressément du contraire. Bien que cela soit généralement le cas, il faudra dès lors à tout moment vérifier si une telle disposition est bien prévue. Dans la pratique, on pourra d'ailleurs très souvent se poser la question de savoir quelle sanction pourra, entre autres, être appliquée, aux experts-comptables ou aux conseils fiscaux externes qui seraient coupables de complicité à des délits punissables sur la base des dispositions d'une loi particulière.
- Sauf dispositions contraires, l'article 85 du Code pénal, qui impose la réduction obligatoire de la peine lors de l'existence de circonstances atténuantes, ne sera pas non plus applicable aux délits prévus par les lois et règlements particuliers. Dans ce cadre, il conviendra également de vérifier en priorité si une disposition particulière a reconnu expressément que cet article est applicable.

A titre d'exemple: l'article 200 et suiv. du Code des Sociétés ¹⁵ énonce un nombre considérable de délits dont le professionnel peut se rendre coupable. Par rapport au Code pénal, la loi sur les sociétés constitue une loi particulière, de sorte qu'en principe, les règles relatives à la sanction de la participation ainsi que celles relatives aux circonstances atténuantes ne seraient pas applicables. De manière explicite, l'article 210 LCSC prévoit toutefois expressément que "Le premier livre du Code pénal, Chapitre 7 et article 85 compris, s'applique également aux infractions décrites dans cette section". L'article 95, al. 3 de la loi relative à la réforme ¹⁶ du révisorat d'entreprises, l'article 457 du C.I.R. et l'article 58, al. 4 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales, prévoient entre autres une disposition similaire. Le même raisonnement doit être chaque fois répété pour toute sanction figurant dans une loi particulière.

Ne perdons également pas de vue que la nouvelle loi sur les faillites du 8 août 1997 ¹⁷ a modifié les articles relatifs à "la banqueroute simple et frauduleuse" et a en outre extrait du Code de Commerce les dispositions à ce sujet pour les transposer dans le Code pénal,

¹⁵ On se réfère à nouveau ici aux articles de l'"ancienne" loi sur les sociétés. La loi du 7 mai 1999, parue au Moniteur belge du 6 août 1999 et entrant en vigueur au plus tard dix-huit mois après la date de publication, a revu les articles en profondeur. Une table de concordance détaillée a été insérée dans le Moniteur belge, où la loi a été publiée.

¹⁶ Par Loi de réforme, on entend la loi du 21 février 1985 relative à la réforme du révisorat d'entreprises.

¹⁷ Loi sur les faillites du 8 août 1997, M.B., 28 octobre 1997.

où elles deviennent des dispositions de droit pénal "général".

3. Principes de l'imputabilité pénale

La responsabilité pénale naît de la violation d'une règle pour laquelle un texte de loi prévoit expressément une sanction pénale. La simple violation de la règle peut, dans la pratique, également donner lieu à un débat animé sur le thème de l'imputabilité. Voici quels sont les principes directeurs:

- Une infraction est généralement imputable à l'auteur du fait matériel de l'infraction même. L'imputabilité matérielle coïncide dans ce cas avec l'imputabilité légale. Le fait est imputé à l'auteur matériel. Peu de problèmes se posent pour un grand nombre d'infractions commises: vol; meurtre; etc. ...
- Fréquemment, la loi qui décrit la violation de l'obligation sanctionnée pénalement régit l'imputabilité de manière explicite. Dans de nombreuses hypothèses, le gérant ou l'administrateur peuvent ainsi se voir imputer la responsabilité légale pour cause de négligence vis-à-vis de certaines obligations imposées par la loi, même si cette négligence a, dans les faits, été commise par un tiers. Au titre d'exemples, l'article 201, 3°, quater des LCSC¹⁸ dispose que seront punis d'une amende de cinquante francs à dix milles francs " les gérants et les administrateurs de sociétés qui n'ont pas soumis les comptes annuels à l'assemblée générale dans les 12 mois de la clôture de l'exercice", même si cette tâche a été confiée à un tiers. Dans le même registre, l'article 80¹⁹ des LCSC énonce que le dépôt des comptes annuels au greffe du Tribunal de Commerce doit se faire "par les soins des administrateurs dans les trente jours de l'approbation par l'assemblée générale". L'article 201, 4° des LCSC met explicitement l'imputabilité légale à charge des gérants ou des administrateurs, indépendamment du fait qu'une autre personne ait été ou non chargée de ce dépôt²⁰. Ce principe est d'une importance extrême dans la mesure où il en découle dans certains cas que le simple fait de posséder la qualité de gérant, d'administrateur, etc., peut engager la responsabilité pénale, même si le manquement proprement dit a été commis par un tiers. Signalons toutefois que de telles dispositions écartent quasi systématiquement la responsabilité collective de tous les gérants ou administrateurs. En d'autres mots, lorsqu'il y a plusieurs administrateurs ou gérants, il sera souvent admis que c'est l'administrateur ou le gérant qui était chargé de la mission spécifique qui pourra être poursuivi sur le plan pénal.
- Lorsque l'imputabilité n'est ni légale, ni conventionnelle, il revient au juge de désigner la personne pénalement responsable. L'imputabilité est alors dite judiciaire. L'imputabilité judiciaire peut également souvent entraîner la responsabilité des administrateurs ou gérants dans tous les cas où la loi ne le prévoit pas expressément mais où une instance dirigeante peut cependant être désignée comme responsable sur le plan pénal. Pensons entre autres à un employé qui commet des faux en écritures sur l'ordre du dirigeant de l'entreprise. Il est évident que ce problème se posera principalement lors de délits commis par des personnes morales. Contrairement aux cas où l'imputabilité légale est constatée de manière explicite, les faits concrets, plutôt que la structure formelle de l'entreprise, devront en l'occurrence toujours être examinés par le juge pénal. Des problèmes similaires peuvent également se poser lorsque le titulaire de la profession travaille au sein d'une structure de société et qu'une personne déterminée appartenant à cette structure viole le secret professionnel.
- Un bel exemple d'application combinée de l'imputabilité légale et judiciaire peut être trouvé dans le nouvel article 492bis du Code pénal²¹, en matière d'abus de biens sociaux, désigne "les dirigeants de droit ou de fait des sociétés commerciales et civiles ainsi que des associations sans but lucratif".

- A ne pas perdre de vue que la nouvelle loi du 4 mai 1999 sur la responsabilité pénale des personnes morales²² prévoit explicitement la possibilité d'engager leur responsabilité pénale, par le biais d'une citation à comparaître, le cas échéant avec une ou plusieurs personnes physiques.

La loi prévoit aussi en énumérant plusieurs personnes, quelles sont celles à qui le comportement répréhensible est imputable. Le problème qui surgit est de savoir si l'on peut infliger une sanction collective à ces personnes, ou bien considérer que la responsabilité

18] L'article 92 de la nouvelle loi du 7 mai 1999 réduit le délai de prescription à six mois, tandis que l'article 126 de la nouvelle loi prévoit la sanction.

19] Article 98 de la nouvelle loi du 7 mai 1999.

20] Voir article 128 de la nouvelle loi du 7 mai 1999.

21] Introduit par l'article 142 de la nouvelle loi sur les faillites.

22] La loi du 4 mai 1999 instaurant la responsabilité pénale des personnes morales, M.B., 22 juin 1999. Faute de dispositions transitoires, cette loi est entrée en vigueur le 2 juillet 1999.

doit être imputée suivant l'ordre des personnes figurant dans la liste. La jurisprudence admet généralement comme principe qu'il faut vérifier tout d'abord si la violation résulte de la faute de plusieurs personnes parmi celles qui sont énumérées; dans ce cas, elles peuvent toutes être condamnées. Toutefois, lorsque la faute est commise par une seule personne, qui a donné un ordre à une personne qui se trouve plus bas dans la liste prévue par la loi, il est généralement admis qu'il convient de respecter l'ordre de la liste prévu par la loi, comme c'est le cas pour l'article 17, al.1 de la loi comptable.

4. Coauteurs et complices

Comme on l'a vu, c'est le chapitre 7 du Livre I du Code pénal qui énonce les règles de participation de plusieurs personnes à un seul et même crime ou délit. Dans cette optique, une distinction claire doit être opérée entre les auteurs (coauteurs) et les complices.

L'article 66 du Code pénal définit comme auteurs (le terme coauteur a un sens identique en droit pénal) d'un crime ou délit

- "- ceux qui l'auront exécuté ou qui auront coopéré directement à son exécution;*
- ceux qui, par un fait quelconque, auront prêté pour l'exécution une aide telle que, sans leur assistance, le crime ou le délit n'eut pu être commis;*
- ceux qui, par dons, promesses, menaces, abus d'autorité ou de pouvoirs, machinations, ou artifices coupables auront directement provoqué à ce crime ou à ce délit."*

L'article 67 du Code pénal punit comme complices, notamment ceux qui auront donné les instructions pour que le crime ou le délit soit commis. Une interprétation très large est donnée au terme "instructions", de sorte qu'il suffit de donner des informations pour satisfaire au critère de complicité.

IMPORTANT

- Le critère utilisé pour qualifier les (co)auteurs et les complices est important au vu de la sanction. L'article 69 du Code pénal dispose, en effet, que les complices d'un crime seront punis de la peine immédiatement inférieure à celle qu'ils encourraient s'ils étaient auteurs de ce crime. La peine prononcée contre les complices d'un délit ne peut jamais excéder les deux tiers de la sanction qui serait appliquée s'ils étaient auteurs de ce délit.
- La distinction entre les deux catégories s'avère primordiale dans le cadre de la responsabilité pénale de l'expert-comptable et du conseil fiscal. Dans l'exercice de leur activité professionnelle, il tombe sous le sens qu'ils peuvent se retrouver dans des situations où ils proposent des conseils à un tiers dans le cadre de faits dont il s'avèrera à posteriori qu'ils satisfont à la qualification pénale. Sur la base de la définition de l'article 66 du Code Pénal, cette collaboration pourra souvent être interprétée comme un élément essentiel sans lequel le délit (ou le crime) n'aurait pu être commis, de sorte qu'il pourrait être question de corréité "morale", et ce, même si les intéressés n'ont pas directement pris part à l'exécution du délit. Plus souvent encore, le professionnel court le risque de tomber dans le champ d'application de l'article 67 du même Code et être éventuellement poursuivi comme complice, en raison du fait qu'il a donné des "instructions", qui ont facilité l'exécution du délit. Le juge devra parfois décider quelle était l'importance des informations fournies pour décider si les articles 66 ou 67 du Code pénal trouvent, le cas échéant, à s'appliquer.
- Les règles de la participation trouvent en fin de compte leur importance dans toutes les hypothèses où la qualification pénale déterminée prévoit une imputation légale. Sur la base de ces règles, l'expert-comptable et/ou le conseil fiscal externes court le risque d'être poursuivi pour des délits dont il n'aurait en principe pas pu se rendre coupable sur la base de l'imputation légale. A titre d'exemple, citons l'article 17.1° de la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises qui impose des obligations faisant l'objet de sanctions pénales conséquentes aux "personnes physiques qui exercent la profession de commerçant et aux administrateurs, aux gérants et fondés de pouvoirs de personnes morales". Alors que cette disposition prévoit expressément une imputation légale, qui ne reprend pas l'expert-comptable et/ou le conseil fiscal, il n'est pas exclu que ceux-ci puissent toutefois

éventuellement être sanctionnés sur la base des règles de la participation.

5. Responsabilité pénale des personnes morales

Pour la première fois, la loi du 4 mai 1999 instaurant la responsabilité pénale des personnes morales²³ ouvre la porte à la condamnation pénale d'une personne morale.

SITUATION

Cette loi est née de la constatation qu'un certain nombre d'infractions restaient impu- nies, en raison du fait qu'il n'était pas possible d'engager des poursuites pénales à l'en- contre de personnes morales alors même qu'il s'avérait fort difficile, pour certains faits dont nombre de délits commis dans le cadre d'une personne morale, d'en imputer la res- ponsabilité à une ou à de(s) personne(s) physique(s). Voyons comment les choses sont appelées dorénavant à se régler.

CARACTÉRISTIQUES

- Conformément au nouvel article 5, 1° du Code pénal, "toute personne morale est pé- nalement responsable des infractions qui sont intrinsèquement liées à la réalisation de son objet ou à la défense de ses intérêts, ou de celles dont les faits concrets démontrent qu'elles ont été commises pour son compte".
- Par ailleurs, le second alinéa du même article indique "que lorsque la responsabilité de la personne morale est engagée exclusivement en raison de l'intervention d'une personne physique identifiée, seule la personne (morale ou physique) qui a commis la faute la plus grave peut être condamnée. Si la personne physique identifiée a com- mis la faute sciemment et volontairement, elle peut être condamnée en même temps que la personne morale responsable.
- Dans ce cadre, sont assimilées à des personnes morales, les associations momenta- nées et les associations en participation, les sociétés visées à l'article 2 des LCSC ainsi que les sociétés commerciales en formation ainsi que les sociétés commerciales en cours de formation. Sont expressément exclus du champ d'application de la loi, l'Etat fédéral, les régions, les communautés, les provinces, l'agglomération bruxelloise, les communes, les organes territoriaux intracommunaux, la Commission communautaire française, la Commission communautaire flamande, la Commission communautaire commune et les CPAS.
- Les sanctions pénales prévues pour toutes les infractions sont les amendes et la confiscation spéciale.

Pour les crimes et délits, on peut également prévoir les peines suivantes:

- La dissolution;
- L'interdiction d'exercer une activité relevant de l'objet social de l'entreprise,
- La fermeture d'un ou de plusieurs établissements;
- La publication ou la diffusion de la décision.

La dissolution peut être décidée par le juge, lorsque la personne morale a été inten- tionnellement créée afin d'exercer les activités punissables pour lesquelles elle est condamnée, ou lorsque son objet a été intentionnellement détourné afin d'exercer de telles activités. Lorsqu'il décide de la dissolution, le juge renvoie la cause devant la juridiction compétente pour connaître de la liquidation de la personne morale.

Dans les cas prévus par la loi, le juge peut également prononcer l'interdiction tempo- raire ou définitive d'exercer une activité relevant de l'objet social et la fermeture tem- poraire ou définitive d'un ou de plusieurs établissements et la publication ou la diffu- sion de la décision ainsi que la publication ou la diffusion de sa décision aux frais du condamné.

- Conformément au nouvel article 50bis du Code pénal, nul ne peut être tenu civile- ment responsable du paiement d'une amende à laquelle une autre personne est condamnée, s'il est condamné pour les mêmes faits. Cet article vise une interdiction

²³] La loi du 4 mai 1999 instaurant la responsabilité pénale des personnes morales, M.B., 22 juin 1999, entrée en vigueur le 2 juillet 1999.

de cumul de la responsabilité civile et de la responsabilité pénale. En d'autres termes: le but est d'éviter qu'une personne morale doive payer une amende pour une condamnation personnelle et qu'elle doive en même temps payer l'amende d'une personne dont elle doit, étant civilement responsable, se porter garante.

- Le nouvel article 86 du Code pénal prévoit expressément que la perte de la personnalité juridique de la personne morale condamnée n'éteint pas la sanction. Le législateur a voulu ainsi éviter que la personne morale se soustraie à ses obligations en se dissolvant ou en prenant une autre forme juridique.

L'article 20 du Titre préliminaire du Code d'instruction criminelle prévoit pourtant que l'action criminelle prend fin lors de la clôture de la liquidation, lors de la dissolution judiciaire, ou lors de la dissolution sans liquidation. Ici aussi on prévoit que, même dans ce cas, l'action publique peut encore être poursuivie, s'il s'avérait que la mise en liquidation et la dissolution ont eu lieu pour échapper aux poursuites judiciaires. La même situation peut se rencontrer si le juge a inculpé la personne morale avant que celle-ci ne perde sa personnalité juridique.

- Lorsqu'une action publique est engagée, pour des faits identiques ou connexes, à la fois à l'encontre de la personne morale et de la personne normalement compétente pour la représenter, le tribunal lui-même désignera un mandataire ad hoc pour représenter la personne morale ²⁴, afin d'éviter les conflits d'intérêt.
- Les mesures provisoires, prévues à l'article 91 du Code d'instruction criminelle, ont leur importance:
 - Lorsqu'au cours d'une instruction, le juge constate des indices sérieux de culpabilité chez une personne morale, il peut ordonner les mesures suivantes :
 - La suspension de la procédure de dissolution et de liquidation de la personne morale;
 - L'interdiction de transactions patrimoniales spécifiques susceptibles d'entraîner l'insolvabilité de la personne morale;
 - Le dépôt d'un cautionnement dont il fixe le montant, en vue de garantir le respect des mesures qu'il ordonne.

La loi prévoit expressément que ces mesures ne sont envisageables que si des circonstances particulières le requièrent", sans toutefois énumérer ces circonstances. Il est donc vraisemblable que cette disposition se réfère à l'obligation de motivation du juge d'instruction.

- Lorsqu'une personne morale est condamnée, les greffiers consigneront la condamnation dans un registre et en enverront un extrait au greffe de la juridiction tribunal où les statuts de celle-ci ont été déposés. Si la personne morale visée n'a pas déposé de statuts en Belgique, ou qu'il s'agit d'une personne morale de droit public, cet envoi se fera au greffe du Tribunal de Première Instance de Bruxelles.
- Les règles de la suspension, du sursis et de la probation s'appliquent également aux personnes morales. Elles sont précisées dans le nouvel article 18bis du Code d'instruction criminelle.

D'évidence, la nouvelle loi modifie radicalement les conséquences d'un délit pour les personnes morales, mais la jurisprudence et la doctrine ne manqueront pas d'en préciser la portée précise.

6. Infractions instantanées et infractions continues

Les infractions instantanées et continues sont décrits par la loi comme un acte ou une abstention commis à un moment donné. L'infraction elle-même est parfaite, même si elle continue à produire des effets. Les infractions continues sont, quant à elles, des infractions provenant d'une situation ininterrompue et rendue délictuelle en permanence par l'auteur. L'infraction se caractérise par la volonté persistante de l'auteur de maintenir une situation délictuelle qu'il a mis en place.

²⁴]Nouvel article 2 bis du Titre préliminaire du Code d'instruction criminelle.

IMPORTANCE

- Le délai de prescription des poursuites judiciaires commence à courir immédiatement pour les infractions instantanées. Pour les infractions continues, le délai de prescription ne commence à courir qu'à partir du moment où la situation délictuelle cesse d'exister²⁵. Dans une affaire où des comptes annuels successifs comportaient le même faux en écritures, le juge pénal a estimé que le tout constituait une infraction continue, si bien que la prescription n'est intervenue pour aucun des faits²⁶.
- S'il s'agit d'une infraction continue qui débute sous l'empire d'une loi et continue sous l'empire d'une loi modifiée, c'est toujours la loi la plus récente, et pas nécessairement la plus légère, qui est appliquée. Lors d'une modification de loi impliquant une sanction plus lourde, on part en effet du principe que même après cette modification, tous les éléments constitutifs de l'infraction étaient encore présents. Cela ne vaut évidemment pas pour les infractions instantanées, où prime la règle selon laquelle la plus légère de toutes les sanctions définies par les deux lois doit s'appliquer, indépendamment du fait que la nouvelle loi prescrit une sanction plus lourde ou plus légère.
- Lorsqu'un comportement infractionnel constant est considéré comme une infraction continue, ce comportement constant ne pourra, dans son ensemble, être sanctionné qu'une seule fois.
- Cette distinction est extrêmement importante, puisque l'usage de faux est une infraction continue et que l'infraction persiste même si l'auteur des faux n'en a pas commis de nouveaux ou qu'ils n'ont pas été utilisés de manière répétée par l'utilisateur, aussi longtemps que le but visé par ce dernier n'a pas été parfaitement atteint²⁷. En d'autres termes, alors que le faux en écritures aurait déjà été prescrit dans certains cas, une responsabilité pénale peut encore souvent être retenue sur la base du fait que l'usage de faux est une infraction continue et que la prescription est alors inapplicable. La question relative au caractère instantané ou continu de l'infraction occupe également une position centrale pour les divers délits de blanchiment, visés par le nouvel article 505 du Code pénal²⁸.

Il convient encore de souligner qu'il ne faut pas confondre cette distinction avec celle opérée entre des délits simples et des délits composés. Une infraction composée est une infraction commise par la même personne ou par plusieurs personnes, qui comprend plusieurs comportements dont il est admis qu'ils ne forment ensemble qu'une seule infraction, en raison de l'"unité de l'intention criminelle" dans le chef de l'auteur. Lorsque plusieurs faits criminels sont considérés comme une seule infraction composée, une seule peine peut sanctionner ces faits, à savoir la peine qui s'applique à l'infraction la plus grave, parmi tous les délits commis isolément²⁹.

7 Application temporelle de la loi pénale et prescription

L'article 2 du Code pénal contient 2 principes fondamentaux :

- Le principe de la non-rétroactivité des lois pénales (plus strictes);
- Le principe de l'application de la loi pénale la moins stricte, si la peine établie au moment du jugement diffère de celle qui était portée au temps de l'infraction.

Il est donc possible d'énoncer comme règle générale que le juge pénal doit toujours se placer successivement au moment des faits et au moment de la décision et doit prononcer la peine la plus légère si des différences existent. A supposer qu'à un de ces deux moments, aucune sanction n'avait été prévue, les faits ne peuvent pas être sanctionnés pénalement. Il convient de signaler au passage que cette règle ne s'applique pas aux lois introduisant des mesures disciplinaires, eu égard au fait que les sanctions disciplinaires ne peuvent être assimilées à une sanction pénale³⁰.

En outre, les lois relatives à la compétence et la procédure sont toujours, sauf dérogation expresse, immédiatement applicables dès leur entrée en vigueur, à toutes les procédures pendant lesquelles aucun jugement de fond n'a encore été prononcé, qui fixe la compétence³¹.

25] Cass. 2 juin 1902, Pas., 1902, I, 257.

26] Anvers, 27 septembre 1978, R.P.S., 1979, n° 6021.

27] Cass. 5 octobre 1982, Arr. Cass. 1982-83, 185.; voir également: DECLERCQ, R., *Beginselen van Strafrechtspleging*, Anvers, Kluwer, 1999, nr. 168., 28] Cf. ci-dessus.

29] Article 65 du Code pénal. Il convient de noter que les principes classiques de l'absorption ont été radicalement modifiés dans la loi du 11 juillet 1994. Actuellement, lorsqu'on poursuit des faits, dont on constate qu'un jugement a déjà été prononcé pour des faits similaires datant de la même période, le juge pénal peut, contrairement à ce qu'il faisait par le passé, appliquer à nouveau une peine aux nouveaux faits, à condition qu'il tienne compte de la mesure de la peine déjà prononcée.

30] Cass. 8 janvier 1951, Pas. 1951, 273.

31] Cass. 16 octobre 1985, R.D.P. 1986, 406.

Ce principe peut souvent présenter un intérêt pratique, en tout cas à l'heure actuelle, en raison du fait que la prescription pénale concernant les délits vient d'être modifiée.

L'article 25 de la Loi-programme du 24 décembre 1993³² a tout d'abord modifié l'article 21 de la loi du 17 avril 1878 contenant le titre préliminaire du Code d'instruction criminelle, portant le délai de prescription des délits de 3 à 5 ans. Alors qu'auparavant, il fallait tenir compte d'un délai maximal de 6 ans³³, conformément aux règles de l'interruption du délai de prescription³⁴, le délai de prescription des infractions est maintenant porté à 10 ans maximum. Cette innovation ne doit pas être perdue de vue dès lors que la grande majorité des "infractions" que les experts-comptables ou les conseils fiscaux externes sont susceptibles de rencontrer dans leur vie professionnelle constituent des délits. Sans compter que le faux en écritures, en théorie un crime qui relève dès lors d'un autre régime de prescription, se voit, en pratique, systématiquement correctionnalisé,³⁵ de sorte que ce sont les délais de prescription des délits qui trouvent à s'appliquer.

Centrale, est ici la question de savoir de quelle façon il convient d'appliquer ce délai de prescription prolongé à des faits qui sont antérieurs à l'entrée en vigueur de la nouvelle loi, soit le 31 décembre 1993. Les principes suivants s'appliquent au problème de la validité des lois de prescription dans le temps:

- Une action publique qui est déjà prescrite selon la législation existante ne peut pas revivre à la suite de l'entrée en vigueur d'une nouvelle loi. Cela signifie que, selon l'ancien calcul, lorsque l'action publique relative à un fait déterminé a déjà été prescrite le 31 décembre 1993, cette prescription demeure quoi qu'il en soit acquise³⁶.
- Une action publique qui n'est pas encore prescrite au moment de l'entrée en vigueur de la nouvelle loi, relève du champ d'application de cette nouvelle loi, conformément au principe selon lequel les lois de procédure sont immédiatement applicables aux procédures existantes³⁷. Cela signifie concrètement que :
 - Les infractions qui ont été commises après le 31 décembre 1993 relèvent (bien évidemment) du nouveau délai de prescription de 5 ans. Ce délai peut être interrompu pendant 5 années complètes, après quoi un nouveau délai de 5 ans commence à courir ;
 - Lorsque le 31 décembre 1993, le délai de prescription initial de 3 ans courait encore à partir de l'infraction, celui-ci est prolongé à 5 ans et tous les actes interruptifs qui ont lieu dans ce délai - prolongé - de 5 ans, à compter de l'infraction, feront courir un nouveau délai de prescription de 5 ans.

Ne subsiste alors que la problématique des règles applicables lorsqu'au 31 décembre 1993, la prescription n'obéit plus au délai initial de 3 ans, mais à la période prolongée de la prescription, ce, à la suite d'actes interruptifs. Faut-il encore tenir compte des actes interruptifs posés pendant la quatrième et la cinquième années suivant les faits, tandis que, conformément à l'ancienne loi, la période de prescription proprement dite, dans laquelle une interruption pouvait avoir lieu, avait déjà expiré? En dépit de nombreuses objections, il semble admis que les actes d'instruction et de poursuite posés durant la quatrième et la cinquième années, à compter de la date de l'infraction, et qui, au moment où ils ont été posés, ne pouvaient pas être qualifiés d'actes interruptifs de la prescription, doivent désormais être considérés comme des actes interruptifs de la prescription par le biais de la rétroactivité³⁸, un nouveau délai de prescription de 5 ans commençant dès lors à courir.

Pour ce qui est des faits antérieurs au 31 décembre 1993, ces calculs, à première vue relativement complexes, peuvent se résumer comme suit:

- Le premier calcul à effectuer au sujet d'une éventuelle prescription est de vérifier si, au 31 décembre 1993, les faits étaient prescrits selon l'ancienne loi. A cet égard, il convient de se baser sur les principes de l'ancienne loi: 3 années se sont déjà écoulées depuis le dernier acte interruptif le 31.12.1993 (avec toujours pour dernière date de prescription possible: le sixième jour anniversaire des faits)? Dans l'affirmative, l'affaire est quoi qu'il en soit prescrite.

32] Loi-programme du 24 décembre 1993, M.B., 31 décembre 1993, 2e édition.

33] Pour rappel: Pendant le délai de prescription "initial" de trois ans, tout acte d'instruction "interrompt" le délai par lequel un nouveau délai de prescription de trois ans prend cours. Ceci n'est possible que pendant le délai initial, si bien que, si une interruption a encore lieu le dernier jour de ce délai, le délai de prescription total est de six ans.

34] "Interruption" signifie que la prescription commence de nouveau à courir. "Suspension" implique au contraire une simple interruption du délai de prescription existant.

35] Pour rappel: la transformation d'un crime en un délit en ce qui concerne la sanction, mais aussi la prescription.

36] Cass. 7 mai 1953, Arr. Cass., 1953, 610.

37] Cass. 7 mai 1980, Arr. Cass. 1979-80, 1120 et R.D.P., 1980, 975; Cass., 28 mai 1980, Arr. Cass. 1979-80, 1198; Cass., 3 juin 1987, Arr. Cass. 1986-87, 1343.

38] VERSTRAETEN, R., "Verjaringsstermijnen en wetsvoorstel inzake afuisteren", Jura Falconis, 1993-94, 4, p. 590.; voir également: Cass. 5 avril 1996, Arr. Cass., 1996, n° 64; Cass. 1er octobre 1997, Arr. Cass., 1997, n° 379.

- Si, selon ce calcul, l'affaire ne s'avère toujours pas prescrite, il convient de recalculer entièrement le délai de prescription comme suit: la prescription intervient dans les cinq ans qui suivent le dernier acte interruptif qui a été posé dans le délai initial de cinq ans, un maximum de 5 + 5 ans étant ici aussi d'application.

Par la suspension de l'action publique qu'elle a introduite à l'égard de toutes les parties, à compter de la date d'introduction de la cause devant la juridiction concernée, la loi du 11 décembre 1998³⁹ constitue le second vecteur de changements radicaux intervenus récemment dans la manière de prescrire les délits. La prescription commence à nouveau à courir:

- à partir du jour où la juridiction de jugement décide de remettre la cause sine die, d'office ou à la demande du Ministère public⁴⁰, et ce, jusqu'au jour où le traitement de la cause est repris par la juridiction de jugement;
- à partir du jour où la juridiction de jugement décide de remettre la cause, d'office ou à la demande du Ministère public, en vue de poser des actes d'instruction complémentaires, et ce, jusqu'au jour où le traitement de la cause est repris par la juridiction de jugement;
- à partir de la date de déclaration ou de signification d'appel jusqu'au jour où l'appel est introduit devant les juridictions de jugement, lorsque seul le Ministère public interjette appel;
- à partir de l'expiration du délai d'un an à compter de la date d'introduction en juridiction de jugement⁴¹ jusqu'au jour du prononcé.

L'action publique est également suspendue:

- dans le cas du renvoi jusqu'à la décision relative à une question préjudicielle.
- dans le cas d'une plainte pour calomnie, dans l'attente qu'un jugement soit prononcé sur l'authenticité des faits, qui font l'objet de ladite calomnie.
- durant l'examen d'une exception d'irrecevabilité; d'incompétence ou de nullité soulevée par le prévenu, la partie civile ou la personne civilement responsable. Lorsque l'exception est déclarée fondée, la prescription ne sera pas suspendue.

La loi du 11 décembre 1998 ne prévoit pas de dispositions transitoires et entre en vigueur à la date de sa publication⁴². Elle doit par conséquent être réputée immédiatement applicable à toute action publique n'étant pas encore définitivement prescrite.

39] Loi du 11 décembre 1998 modifiant le Titre préliminaire du Code d'instruction criminelle, M.B., 16 décembre 1998, en ce qui concerne la prescription de l'action publique.

40] On notera que la prescription n'est pas suspendue lorsque la partie défenderesse demande la remise.

41] Tant en première instance qu'en degré d'appel.

42] A savoir, le 16 décembre 1996.

B. Infractions professionnelles spécifiques

Comme il a été dit précédemment, cette catégorie reprend les infractions énoncées dans la loi du 21 février 1985 relative à la réforme du revisorat d'entreprises, qui schématiquement, peuvent être regroupées de la manière suivante :

1. Infractions à la qualité d'expert-comptable et/ou de conseil fiscal et aux activités réservées à l'expert-comptable externe

Comme on sait, l'article 69 de la loi de réforme interdisait expressément le port illégitime du titre d'expert-comptable ou l'usage d'un terme susceptible de créer une confusion avec ce titre, ainsi que l'exercice illégitime des activités réservées à l'expert-comptable externe. Ces infractions étaient punies d'une amende de 200 à 1.000 BEF⁴³. L'article 16 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales protège désormais le titre d'expert-comptable ainsi que celui de conseil fiscal. L'article 17 de la même loi énonce qu'une société ne peut 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 que si elle s'est vue conférer par l'Institut la qualité d'expert-comptable et/ou de conseil fiscal.⁴⁴ L'article 58 de cette même loi reprend, en y incluant le titre de conseil fiscal, la mesure pénale de l'article 95 de la loi de réforme.

L'article 18 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales interdit expressément l'usage de termes susceptibles de créer une confusion avec le titre d'expert-comptable ou de conseil fiscal⁴⁵. Dans un arrêt de la Cour d'appel de Gand du 20 décembre 1994⁴⁶, la Cour a décidé que le terme "accounting" tombait également sous le champ de protection de la loi, et que son usage dans le nom de la société, ainsi que la mention des activités réservées dans l'objet social, pouvaient donner lieu à des poursuites.

Il convient cependant de noter que :

- la présente législation présente une lacune en ce sens que, d'une part, un expert-comptable interne ne peut exercer les activités réservées à un expert-comptable externe alors que d'autre part, aucune sanction pénale n'est prévue lorsque cet expert-comptable interne se nomme expert-comptable externe. Cette lacune peut momentanément être compensée par une sanction disciplinaire⁴⁷.
- L'article 58 de la nouvelle loi prévoit des sanctions pénales pour quiconque exerce illégitimement des activités réservées à l'expert-comptable externe, énoncées à l'article 37 de la nouvelle loi, alors que le législateur a choisi de ne pas attribuer d'activités réservées au conseil fiscal.

Le 20 mai 1996, le Conseil de l'I.E.C⁴⁸ a décidé que tout expert-comptable interne doit désormais demander une inscription sur la liste des experts-comptables externes, dès qu'il exerce une quelconque activité professionnelle, principale ou secondaire, en tant qu'indépendant. Avec comme conséquences le respect de la déontologie et l'obligation d'assurer sa responsabilité professionnelle d'expert-comptable externe.

2. Le secret professionnel de l'expert-comptable et (mutatis mutandis) du conseil fiscal

a. Notion:

L'article 95, al. 2° de la loi du 21 février 1985 disposait que l'article 458 du Code pénal s'applique "aux personnes physiques et personnes morales inscrites au registre des experts-comptables externes, aux associés ou membres des personnes morales en question ainsi qu'aux personnes dont les experts-comptables inscrits au registre précité doivent répondre".

La loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales a remplacé cet

43] Les amendes pénales doivent être multipliées par des centimes additionnels (actuellement, x 200).

44] Ancien article 70 de la Loi de réforme.

45] Ancien article 71 de la Loi de réforme.

46] Gand, 20 décembre 1994, cité dans Indac-Info, 1995, 10/2.

47] HUYBRECHTS, L., o.c., 4.

48] Voir: I.D.A.C.-Info, 1996, 22/2.

article par l'article 58, al.3, lequel rend l'article 458 du Code Pénal expressément applicable aux "experts-comptables externes, conseils fiscaux externes, aux comptables agréés et aux comptables-fiscalistes agréés"⁴⁹, aux stagiaires et aux personnes dont ils répondent." De manière explicite, ce nouvel article dispose également que les personnes morales sont civilement responsables du paiement des amendes auxquelles leurs organes et préposés sont condamnés en vertu du présent article⁵⁰. Dans les pages suivantes, nous abordons en détail la problématique du secret professionnel de l'expert-comptable externe. Les principes y énoncés s'appliquent mutatis mutandis au conseil fiscal, depuis l'introduction de la loi du 22 avril relative aux professions comptables et fiscales.

L'article 458 du Code pénal, dispose, quant à lui, que les "médecins, chirurgiens, officiers de santé, pharmaciens, sage-femmes et toutes autres personnes, dépositaires par état ou par profession, des secrets qu'on leur confie, qui, hors le cas où ils sont appelés à rendre témoignage en justice et celui où la loi les oblige à faire connaître ces secrets, les auront révélés, seront punis d'un emprisonnement de 8 jours à 6 mois et d'une amende de 100 BEF à 500 BEF."

La loi du 21 février 1985 a mis fin, par le renvoi exprès à l'article 458 du Code pénal, à la jurisprudence de la Cour de Cassation⁵¹, selon laquelle l'expert-comptable ne relèverait pas des professions visées à l'article 458 du Code pénal. Depuis la publication de cette loi, il ne saurait être contesté que l'expert-comptable est pleinement tenu au secret professionnel et dispose également de tous les droits et obligations qui en découlent. Depuis la loi du 22 avril 1999, le doute concernant l'applicabilité de l'article 458 du Code Pénal aux conseils fiscaux externes, aux comptables agréés, aux comptables fiscalistes agréés, aux stagiaires ainsi qu'aux personnes dont ils répondent a également été levé.

Par souci de clarté, nous traitons spécifiquement du secret professionnel de l'expert-comptable externe. Etant toutefois entendu que les principes développés dans ce cadre sont mutatis mutandis applicables aux autres professions reprises à l'article 58, al.3 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales, et donc aux conseils fiscaux externes.

b. Portée

Le secret professionnel porte sur le "secret confié": la notion de secret recouvre tout ce que le client confie directement ou indirectement à titre de secret à l'expert-comptable dans l'exercice de sa profession. Il est important de signaler que toute activité de l'expert-comptable externe ne relève pas du secret professionnel, à la différence p. ex. du médecin. L'expert-comptable exécute en effet un certain nombre de missions pour lesquelles il est impossible de garder de manière absolue le secret professionnel (la vérification et la correction de pièces comptables, l'établissement d'expertises, ... lorsque celles-ci font finalement l'objet d'un rapport d'expertise pour être communiqué à des tiers). Nous verrons plus loin que ce principe trouve également à s'appliquer, mais dans une mesure beaucoup plus large, aux réviseurs d'entreprises.

Il y a violation du secret professionnel dès que la révélation est consciente et spontanée. Le caractère conscient ne signifie pas qu'une intention particulière soit requise⁵². La loi fixe de manière très restrictive et impérative les circonstances dans lesquelles le secret professionnel peut toutefois être révélé : le dépositaire du secret ne peut le révéler que si la loi l'y oblige expressément ou s'il est appelé à témoigner en justice (c'est-à-dire lorsqu'un juge d'instruction ou le tribunal l'interroge sous serment). Jusqu'il y a peu, la loi ne prévoyait aucune exception à l'obligation de garder un secret pour l'expert-comptable, à la différence p.ex. du médecin⁵³. Ainsi que nous le verrons plus en détail⁵⁴, l'obligation de communication des informations suspectes à la CTIF dans le cadre de la lutte contre le blanchiment constitue, même si elle est minime, une première dérogation - à ce principe.

Quant au témoignage en justice, l'expert-comptable doit le cas échéant d'abord prêter serment et ensuite, vérifier à titre personnel, pour chaque question distinctement, si elle relève de son secret professionnel et, dans l'affirmative, s'il estime pouvoir malgré tout y répondre. Seul l'expert-comptable peut apprécier l'opportunité, étant entendu que la circonstance que le client le libère de son secret professionnel n'est pas une raison suffi-

49] S'agissant des comptables, dont la profession est désormais régie par la loi, on met fin à la discussion centrée sur la question de savoir si le secret professionnel peut être attaché à une catégorie professionnelle particulière, sur la base d'un A.R. Voir à cet égard, HUYBRECHTS (HUYBRECHTS, L., "Gebruik en misbruik van het beroepsgeheim, inzonderheid door revisoren, accountants en advocaten", T.B.H., 1995, 681).

50] Pour rappel: conformément au nouvel article 50bis du Code pénal, nul ne peut être tenu civilement responsable du paiement d'une amende à laquelle une autre personne est condamnée, s'il est condamné lui-même pour les mêmes faits.

51] Cass. 16 mai 1977, Arr. Cass., 1977, 949.

52] HUYBRECHTS, L., o.c., 7.

53] Par ex.: obligation de déclaration des maladies transmissibles par les médecins (A.R. du 1er mars 1971).

54] Cf. ci-dessous.

sante pour révéler ou non un fait déterminé. Ceci étant, il n'en reste pas moins que le juge dispose d'un contrôle marginal de cette compétence d'appréciation. Il peut juger que la réponse à une question posée ne peut relever du secret professionnel et peut donc obliger l'expert-comptable à parler, sous peine de refus de témoigner⁵⁵.

En aucun cas, le dépositaire du secret professionnel n'est autorisé à éclairer, de sa propre initiative, l'autorité judiciaire sur son secret. Il n'existe pas de disposition qui contraindrait l'expert-comptable à renseigner une infraction couverte par le secret professionnel⁵⁶. Le fait d'avertir les autorités judiciaires n'est possible que dans les cas où l'état de nécessité pourrait être retenu comme cause de justification ou d'excuse⁵⁷ de la faute. Cela vaut lorsque l'expert-comptable viendrait à connaître, durant l'exercice de sa profession, d'une menace future contre la vie ou l'intégrité physique de certaines personnes⁵⁸. L'éventuelle extension de cette exception à des délits patrimoniaux, si graves soient-ils, ne me semble pas acceptable. HUYBRECHTS⁵⁹ retient, comme exception possible dans le champ d'action de l'expert-comptable ou du réviseur d'entreprises, l'éventuelle constatation d'une grave infraction à l'environnement, qui menacerait la santé publique.

Il ne saurait être question de secret professionnel lorsqu'une infraction est commise par l'expert-comptable même dans l'exercice de sa profession.^{60 61} Si l'expert-comptable externe lui-même est formellement soupçonné d'avoir commis une infraction professionnelle, il ne peut plus invoquer le secret professionnel pour justifier son silence. D'autre part, pour préserver son propre droit de défense, il peut aussi divulguer les secrets relatifs à l'infraction professionnelle dont il est soupçonné. A cet égard, une prudence particulière s'impose dès lors qu'il convient à tout prix d'éviter de révéler ainsi des faits et données du client dont il pourrait s'avérer par la suite qu'ils n'ont aucun rapport avec l'infraction professionnelle dont l'expert-comptable est soupçonné. Notons encore que s'il est lui-même soupçonné, l'expert-comptable a le droit, cette fois en sa qualité de prévenu, de garder (ou non) le silence.

Le secret professionnel englobe également les documents professionnels⁶² qu'il convient aussi de respecter. Ces documents regroupent avant tout :

- la correspondance échangée entre le client et le professionnel;
- la correspondance échangée par le professionnel avec des tiers, au bénéfice de son client;
- les notes du professionnel ayant trait aux conversations engagées avec son client ou avec des tiers relatives à l'affaire;
- (dans une certaine mesure⁶³): les pièces à conviction, telles que factures, lettres, expertises, transmises par le client au professionnel;
- les conclusions et notes rédigées par le professionnel en vue de défendre son client. Cette dernière catégorie est parfois source de discussions au sujet du caractère secret des documents, telles que conclusions et pièces à conviction qui ont déjà été communiquées à la partie adverse, au tribunal ou à l'administration. D'une manière générale, il est admis que la communication d'un document déterminé à certaines personnes libère le professionnel de son secret professionnel de sorte qu'il peut sans réserve être communiqué à quiconque⁶⁴. D'évidence, la communication aux personnes auxquelles ces documents sont destinés ne saurait jamais être considérée comme une infraction au secret professionnel !

Les actes d'instruction, les saisies, etc. allant de pair avec la violation du secret professionnel sont nuls et ne peuvent donc pas en tant que tels être utilisés dans une procédure⁶⁵. A l'heure actuelle, le débat n'est pas clos sur la question de savoir si la communication volontaire par le détenteur du secret professionnel de secrets protégés signifie toujours que ces données doivent être considérées comme ayant été obtenues illégalement, ou que les enquêteurs ont dû eux-mêmes prendre des initiatives (illégal)es⁶⁶.

Le secret professionnel ne peut en principe pas être invoqué vis-à-vis de l'autorité disciplinaire. Lorsque des faits relevant du secret professionnel lui sont communiqués, l'autorité disciplinaire prend cependant part au secret professionnel et ne peut informer l'autorité judiciaire des secrets qui lui seraient ainsi communiqués. L'expert-comptable qui, dans de telles circonstances, a communiqué des secrets à son autorité disciplinaire ne peut pas non plus être poursuivi pour violation de l'article 458 du Code Pénal.

55] Ce "contrôle marginal" du juge ne peut porter atteinte à la liberté d'appréciation du détenteur du secret professionnel. Certaines questions peuvent simplement porter sur la confirmation p.ex. de faits matériels, de sorte que la réponse peut dans certains cas ne pas relever du secret professionnel. (Par ex.: Cass. 23 juin 1958, Pas., I, 1181).

56] Voir: PIEDBOEUF F., De Strafrechtelijke Procedure. Algemene Principes, dans "Bedrijfsrevisor en het Strafrecht", Bruxelles, I.R.E., 1991, 24.

57] Voir au sujet de la pertinence et de la différence entre les deux notions, DUPONT, L., Belgisch Strafrecht, Acco, Louvain, 1990, p. 229.

58] Pour illustration: Cass. 13 mai 1987, R.C.J.B., 1989, 588. Dans cette affaire, un avocat avait dévoilé la cachette de son client, qui était un dangereux criminel. L'avocat fut acquitté, parce que l'infraction était, selon la Cour, "justifiée".

59] HUYBRECHTS, L., "Gebruik en misbruik van het beroepsgeheim, inzonderheid door revisoren, accountants en advocaten", T.B.H., 1995, 469.

60] Voir e.a.: ARNOU, P., "Raadsman en mededader", R.W., 1988-89, 969-977.

61] Si, p. ex., l'expert-comptable est lui-même soupçonné d'être impliqué dans des activités de blanchiment, que ce soit en tant que coauteur ou complice.

62] Voir: PICARD, E., Pandectes, v^o Avocat près la Cour d'Appel, n^o 494, 505 et 506.

63] Cf. Ci-dessous. Concernant la remise à dessein de pièces afin de soustraire celles-ci à l'enquête.

64] Le même raisonnement s'applique aux données que l'expert-comptable doit communiquer à la Cellule de Traitement des Informations Financières. Cette obligation d'information et de communication ne le dispensera pas de garder le secret professionnel vis-à-vis de toutes les autres personnes ou institutions.

65] La problématique du secret professionnel lors de perquisitions et de saisies dans des affaires pénales a été expliquée dans le détail par VIAENE, L., Huiszoeking en Beslag in strafzaken, dans A.P.R., Gand, Story-scientia, 1962, n^o 458-533; voir également: TRAEEST, Ph., Het bewijs in strafzaken, Gent, Mys & Bressch, 1992, n^o 539).

66] Voir HUYBRECHTS, qui défend fermement la deuxième proposition. (HUYBRECHTS, L., "Gebruik en misbruik van het beroepsgeheim, inzonderheid door revisoren, accountants en advocaten", T.B.H., 1995, 669).

Si l'expert-comptable, informé de l'existence de faux de son client, ne peut pas être tenu de faire une déclaration à l'autorité, il ne peut toutefois pas collaborer au recel de pièces d'origine délictueuse afin de les soustraire aux recherches de la justice. Lorsqu'au moment de la réception du document, il apprend son origine délictueuse, il se rend coupable de recel s'il persiste à garder ou à dissimuler la pièce⁶⁷. Lorsque l'expert-comptable n'a eu connaissance que plus tard de l'origine délictueuse de la pièce, cette qualification pénale ne peut pas être retenue⁶⁸.

Conformément à l'article 337 C.I.R.⁶⁹, le secret professionnel doit également être invoqué vis-à-vis du fisc. La notion de " secret professionnel " qui y est employée correspond à la notion décrite ci-avant⁷⁰. Cela est d'autant plus important que la sanction spéciale de l'article 455 C.I.R.⁷¹ pourra également concerner l'auteur de la violation du secret professionnel fiscal, ce qui entraîne signifie une sanction potentielle supplémentaire considérable. En vertu de l'article 334 C.I.R.⁷², l'administration peut solliciter l'intervention de l'autorité disciplinaire compétente à l'effet d'apprécier si la demande de renseignements ou la production de pièces est conciliable avec le respect du secret professionnel. Si l'autorité disciplinaire émet un avis négatif, l'administration doit s'incliner⁷³. Si, en revanche, l'autorité disciplinaire émet un avis positif, l'expert-comptable peut accepter la demande de l'administration sans risque de sanctions. S'il la refuse, il semble punissable pour cause d'infraction aux dispositions du C.I.R. - .

Dès l'entrée en vigueur de la loi du 21 février 1985, le secret professionnel de l'expert-comptable a fait l'objet d'un certain nombre de controverses, focalisé sur la question de son assimilation entière ou partielle au secret professionnel des médecins et des avocats. La nouvelle obligation de dénonciation à la CTIF des opérations suspectes qui incombe désormais à l'expert-comptable et au conseil fiscal externes alors que la même obligation n'était pas (actuellement) imposée à l'avocat, constitue une nouvelle pierre à l'édifice du débat⁷⁶.

c. Première controverse: le secret professionnel en cas de perquisitions et de saisies

D'évidence, le débat le plus virulent concernant le secret professionnel porte sur la problématique des perquisitions et de l'éventuelle saisie de documents que détient l'expert-comptable. Conformément aux articles 87 et suiv. du Code d'instruction criminelle, le juge d'instruction a le droit de se transporter dans le bureau de l'expert-comptable en vue d'y rechercher les preuves d'une infraction⁷⁷. La saisie peut être ordonnée par un juge d'instruction et doit avoir lieu en présence de l'inculpé ou de son mandataire⁷⁸.

Etant donné que le secret professionnel de l'expert-comptable est régi par la loi, la perquisition et la saisie ne peuvent pas s'étendre aux pièces couvertes par le secret professionnel⁷⁹. Le problème consiste alors à savoir comment et dans quelles circonstances il est possible d'identifier les pièces qui relèvent du secret professionnel et qui, en tant que telles, n'entrent pas en ligne de compte pour la saisie.

Pour ce qui est des avocats, il est d'usage constant⁸⁰ d'appliquer la méthode de travail suivante :

- Le juge d'instruction ne peut se transporter dans le bureau de l'avocat qu'en sa présence, sauf impossibilité absolue;
- Le juge d'instruction est tenu de prévenir le bâtonnier de la perquisition prévue et doit l'inviter à l'accompagner;
- Le bâtonnier ne peut s'opposer à la perquisition ou à la saisie des pièces;
- Le juge d'instruction doit personnellement exécuter la perquisition et ne peut pas déléguer cette compétence;
- Le juge d'instruction est dans tous les cas tenu de respecter les intérêts de tiers étrangers à l'objet ou au but de la perquisition.

Reste alors à savoir comment et par qui les pièces relevant éventuellement du secret professionnel doivent être sélectionnées. Jusqu'en 1979, le juge d'instruction, qui supposait l'existence d'une certaine pièce dans le dossier de l'avocat, transmettait le

67] Article 505 du Code pénal.

68] Le recel est en effet un délit instantané. Voir: D'HAENENS, J., Heling, dans A.P.R., Gent, Story-Scientia, 1955, n°94.

69] L'ancien article 244 C.I.R.

70] DEMOT, F., Fiscaal strafprocesrecht. Het charter van de belastingplichtige in de context van het fiscaal strafprocesrecht, Antwerpen, Kluwer, 1988, 100.

71] Cf. ci-dessous.

72] L'ancien article 241 C.I.R.

73] HAVERANS, C., "Het beroepsgeheim van de advocaat in het fiscale recht: geheimhouding en inkomstenbelasting", Fiskofoon, 1986, 97.

74] Voir: BONTE, J.P., "De accountant in fiscale materies", HOR, 1990, livre 15, 51.

75] Voir également, pour un point de la situation récent: AFSCHRIFT, Th., "Geldt het beroepsgeheim ook voor adviezen, die verstrekt worden door buitenlandse belastingsconsulenten?", Idac-Info, 1997, 9/2.

76] Voir: DEVLOO, R., "De meldingsplicht bij fraude na de wet van 10 augustus 1998", R.W., 1998-99, 1195-1206 et De Belgische Accountant, 1999, 27-41.

77] FRANCHIMONT, M., Manuel de procédure pénale, Editions du jeune barreau de Liège, 1989, 327.

78] FRANCHIMONT, M., o.c., 1989, 328.

79] Cf. ci-dessus.

80] Les usages ont pour la première fois été décrits dans une Circulaire du Procureur Général GANSHOF VAN DER MEERSCH. Voir à ce sujet e.a: JAKHIAN, E. et LAMBERT, P., "Les perquisitions dans les cabinets d'avocats" (Note sous l'arrêt de la C.E.D.H. du 16 décembre 1992), J.T., 1994, 66-68.

dossier au bâtonnier qui se chargeait personnellement de son examen et, le cas échéant, transmettait les pièces au magistrat⁸¹. Toutefois, depuis 1979, une discussion juridique oppose continuellement les avocats et les juges d'instruction quant à la question de savoir si c'est le bâtonnier ou le juge d'instruction lui-même qui a le droit de procéder à la sélection des documents saisissables, couverts ou non par le secret professionnel. Les avocats estiment que l'équilibre entre le secret professionnel et l'intérêt public ne peut rester garanti que lorsque le bâtonnier transmet en personne au juge d'instruction les pièces qui ne relèvent pas du secret professionnel. Etant donné que le bâtonnier lui-même est tenu par le secret professionnel, le caractère confidentiel des pièces couvertes par le secret professionnel est garanti. Inversement, le secret professionnel est quoi qu'il en soit violé lorsque le juge d'instruction jouit le premier du droit de consulter certains documents et doit finalement constater que ceux-ci relèvent du secret professionnel.

Dans un arrêt du 16 décembre 1992, il semble que la Cour européenne des Droits de l'Homme se soit ralliée à ce point de vue⁸². Dans le cas précité, la Cour a, en effet, décidé que la possibilité illimitée du juge d'instruction d'étudier les documents présents d'une part et le secret professionnel d'autre part sont inconciliables. Cette vision suscite toujours de nombreux débats, et la doctrine estime majoritairement que c'est le juge d'instruction qui a finalement le dernier mot⁸³. Depuis la modification de la loi concernant les pratiques relatives à l'écoute téléphonique⁸⁴, force est de constater que cette hypothèse a gagné en force de conviction.

Alors que les experts-comptables et les avocats devraient depuis 1985 disposer légalement du même secret professionnel, il ressort d'une série de cas concrets que les "règles du jeu" pour la perquisition et la saisie dans le bureau de l'expert-comptable suscitent encore des débats. Il peut se produire que le juge d'instruction procède encore aux perquisitions et saisies sans nécessairement faire appel à la présence d'un représentant du Conseil de l'I.E.C.

A la demande de l'I.E.C. de fixer également les principes pour les experts-comptables⁸⁵, le Collège des Procureurs Généraux a approuvé, le 19 juin 1991, une note du Procureur général DEMANET dans laquelle une série de principes ont été consignés, qui se résument à peu près comme suit:

- L'expert-comptable n'est pas soumis à un secret professionnel "absolu", mais "relatif"; La protection de ce secret professionnel doit être respectée moins strictement que dans le cas de professions régies par un secret professionnel "absolu", comme les médecins et les avocats;
- Par suite, les usages appliqués aux perquisitions effectuées chez des avocats et des médecins ne doivent en tout cas pas être appliqués aux experts-comptables ou aux réviseurs d'entreprises.
- Le juge d'instruction peut⁸⁶ toutefois se faire accompagner par un représentant de l'Institut.
- Le juge d'instruction peut procéder à une saisie de tout ce qu'il considère utile à son enquête, à l'exception des pièces couvertes par le secret professionnel. Toutefois, lorsque l'enquête vise le dépositaire du secret professionnel lui-même, cette exception ne sera pas de mise et le juge d'instruction pourra examiner et/ou saisir toutes les pièces qu'il juge utiles.
- Il appartient au juge d'instruction en personne de décider et de juger quelles pièces sont couvertes par le secret professionnel et, par conséquent, ne peuvent pas être saisies.
- Vu le caractère délicat de l'affaire, il est d'usage que le magistrat sollicite l'avis de l'autorité disciplinaire, sans que le juge d'instruction n'y soit toutefois lié.

A plusieurs reprises, l'Institut a contesté le fondement de ces principes. C'est à juste titre qu'il a ainsi été mis en évidence que la distinction légale entre un secret professionnel "absolu" et un secret professionnel "relatif", telle que l'associe le Procureur général à certaines professions, ne peut pas être étayée valablement et a d'ailleurs été perçue avec scepticisme par la doctrine⁸⁷. Alors qu'il est indéniable que la nature des données et des documents relevant du secret professionnel diffère pour chaque profession, les termes "absolu" et "relatif" semblent particulièrement prêter à confusion. Le caractère "absolu" fait généralement référence au fait que le secret professionnel ne concerne pas

81] LAMBERT, P., Règles et usages de la profession d'avocat du Barreau de Bruxelles, Nemesis, Bruxelles, 1988, 424 et suiv.

82] C.E.D.H., 16 décembre 1992, J.T., 1994, 65.

83] Voir: HUYBRECHTS, L., "Gebruik en misbruik van het beroepsgeheim, inzonderheid door revisoren, accountants en advocaten", T.B.H., 1995, 669.

84] Cf. ci-dessous.

85] Désormais nommé l'Institut des Experts-comptables et des Conseils Fiscaux, depuis l'introduction de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales.

86] "... Pourrait se faire accompagner ..."

87] Voir e.a.: LIEVENS, J., "Beroepsgeheim en zwijgplicht van de bedrijfsrevisor, de accountant en de belastingsconsulent", in *Bedrijfsrevisor en het strafrecht*, Bruxelles, I.R.E., 1991, 89.

exclusivement les intérêts du client, mais qu'il témoigne d'une nécessité sociale⁸⁸ et que seul le législateur peut autoriser des exceptions au secret professionnel⁸⁹, tandis que le terme "relatif" signifie généralement que le secret professionnel ne vaut pas pour tout et en toute circonstance. Il est dans ce sens incontestable que le secret professionnel de tout professionnel relevant de l'article 458 C. pén., est tant "absolu" que "relatif"⁹⁰.

D'évidence, il faut vérifier pour chaque profession le type de document qui relève indubitablement du secret professionnel sans que l'on puisse nécessairement en déduire que le secret professionnel de l'expert-comptable présente des différences avec celui de l'avocat et du médecin. L'objection théorique principale à l'acceptation de deux⁹¹ sortes de secret professionnel réside en ce que le seul régime légal du secret professionnel découle d'une seule et même disposition légale, à savoir l'article 458 du Code Pénal. Lorsque la loi du 21 février 1985 reconnaissant expressément le secret professionnel de l'expert-comptable a été élaborée, on pouvait lire dans les travaux préparatoires que le but était d'"adhérer aussi étroitement que possible à l'article 458 du Code pénal"⁹². A défaut de toute autre disposition légale, il est dès lors difficile de défendre le fait qu'on puisse déduire d'un seul et même article, ayant par ailleurs trait à l'ordre public, l'existence de plusieurs sortes de secret professionnel ayant un fondement différent⁹³.

Nonobstant cette loi, force est de constater que le secret professionnel de l'expert-comptable n'est pas totalement "assimilé" à celui (notamment) des avocats et des médecins. Des modifications législatives récentes et les travaux parlementaires y relatifs semblent accréditer l'idée d'une vision plurielle du législateur en matière de secret professionnel.

d. Deuxième controverse: Article 90octies du Code d'instruction criminelle et Arrêt de la Cour d'arbitrage du 27 mars 1996.

La loi du 30 juin 1994 relative à la protection de la vie privée⁹⁴ a ajouté un certain nombre de dispositions au Code d'instruction criminelle, qui régissent les circonstances dans lesquelles le juge d'instruction peut procéder à l'écoute, à la prise de connaissance et à l'enregistrement de la communication ou de la télécommunication privée en cours. L'article 90octies du Code d'instruction criminelle dispose désormais que la mesure ne pourra porter sur les locaux utilisés à des fins professionnelles, la résidence ou les moyens de communication ou de télécommunication d'un avocat ou d'un médecin, que si celui-ci est lui-même soupçonné d'avoir commis un des faits punissables visés à l'article 90ter du Code d'instruction criminelle ou d'y avoir participé, ou si des faits précis laissent présumer que des tiers soupçonnés d'avoir commis un des faits punissables visés à l'article 90ter du Code d'instruction criminelle utilisent ses locaux, sa résidence ou ses moyens de communication ou de télécommunication. Ce même article prévoit également que la mesure ne peut être exécutée sans que le bâtonnier ou le représentant de l'ordre provincial des médecins, selon le cas, en soit averti. De façon plus générale, l'article 90sexies du Code d'instruction criminelle dispose que les communications ou télécommunications couvertes par le secret professionnel⁹⁵ ne sont pas consignées dans le procès-verbal. S'il s'agit de personnes visées à l'article 90octies, premier alinéa C.I.cr.⁹⁶, on procède ainsi qu'il est prévu à l'article 90 octies, 2e alinéa C.I.cr.

En d'autres termes, la loi dispose explicitement que les méthodes d'écoute téléphonique doivent en tout cas respecter le secret professionnel. Il ne saurait être contesté que cette disposition d'ordre général ne frappe pas seulement les avocats et les médecins, mais toutes les professions auxquelles s'applique l'article 458 du Code pénal, à savoir la sanction pénale de la violation du secret professionnel. De l'article 90octies C.I.cr., il ressort toutefois que lorsque le juge d'instruction procède effectivement à l'écoute de conversations téléphoniques d'un avocat ou d'un médecin, il est tenu de respecter d'autres règles que dans le cas où il procède à l'écoute des conversations téléphoniques d'un autre professionnel relevant de l'article 458 C.I.cr., tel que l'expert-comptable ou le conseil fiscal. Au motif que cette distinction entre les professions tenues au secret professionnel ne pouvait se fonder sur aucune justification objective ou raisonnable,

L'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux a introduit une procédure à cet égard devant la Cour d'arbitrage. Dans son arrêt du 27 mars 1996, cette même Cour a décidé que "le législateur peut raisonnablement décider que les restrictions prévues à

88] Le secret professionnel concerne l'ordre public.

89] Il convient de remarquer que pour l'expert-comptable, le législateur n'a prévu aucune circonstance exceptionnelle spécifique, dans laquelle il soit tenu de divulguer ses secrets, ce qui vaut notamment pour les médecins et les reviseurs d'entreprises.

90] Voir au sujet de cette terminologie: VANNESTE, P., "Kan het beroepsgeheim absoluut genoemd worden?", R.W., 1977-78, 1281-1304.

91] Ou plusieurs.

92] Rapport de la Commission, Doc.Parl., Chambre, 1982-83, n° 552, 83.

93] Voir cependant plus loin au sujet de la discussion de l'Arrêt de la Cour d'arbitrage du 27 mars 1996.

94] Loi du 30 juin 1994 relative à la protection de la vie privée contre les écoutes, la prise de connaissance et l'enregistrement de communications et télécommunications privées, M.B., 24 janvier 1995.

95] Le législateur entend renvoyer ici à tous les professionnels qui relèvent de l'article 458 C. pén.

96] Les avocats ou les médecins.

l'article 90 octies du Code d'instruction criminelle, vu la nature des principes valables en la matière, sont nécessaires pour préserver entièrement les droits de la défense et le droit au respect de la vie privée sous son aspect le plus personnel. De la circonstance selon laquelle l'article 458 du Code pénal protégeant la vie privée s'applique à des personnes autres que les médecins et les avocats, il ne s'ensuit pas que les articles 10 et 11 de la Constitution exigent que ces autres personnes bénéficient des garanties particulières nécessaires à la garantie des valeurs en cause lors des interventions des médecins ou des avocats", poursuit la Cour.

Dans le mémoire déposé devant la Cour d'arbitrage, l'Institut a mis en évidence qu'en introduisant un "régime particulier" pour les avocats et les médecins, l'article 90 octies du Code d'instruction criminelle faisait une distinction discriminatoire, car ni objectivement ni raisonnablement fondée". Cette distinction trouve sa seule motivation dans les travaux préparatoires de la loi du 30 juin 1994 et n'est en aucun cas satisfaisante dans la mesure où il est admis, pour toutes les professions relevant de l'article 458 du Code pénal, qu'une certaine relation de confiance existe entre les professionnels et le client. A lire les travaux préparatoires, pour le moins rédigés de façon malheureuse, la différence de traitement se base en effet sur le fait que les avocats et les médecins sont "par excellence" ⁹⁷ confrontés à des personnes soupçonnées d'une infraction visée à l'article 90ter du Code d'instruction criminelle. Ces textes renvoient en outre au fait qu'"il n'existe pas d'autorités disciplinaires légalement organisées" pour d'autres catégories professionnelles ⁹⁸. Le régime distinct continue à être défendu expressément sur la base de l'analogie que le législateur souhaite établir par rapport à "ce qui se produit normalement lors de perquisitions".

Quant à la motivation proprement dite, nous partageons la position défendue par l'Institut d'une insuffisance totale : le simple fait que les médecins et les avocats – et cela ne vaut pas pour tous les médecins et avocats – sont plus souvent confrontés aux infractions visées à l'article 90bis du C.I.cr., peut difficilement être considéré comme un critère objectif suffisant pour établir la distinction. Depuis l'introduction de la loi du 21 février 1985 relative à la réforme du révisorat d'entreprises régissant la profession d'expert-comptable, l'absence prétendue d'autorités disciplinaires organisées pour l'expert-comptable, à la différence des avocats et des médecins, tient de la contre-vérité la plus totale. Par le choix qu'il fait de se référer à des usages de fait effectivement observés lors de perquisitions chez les avocats, mais pas chez les experts-comptables, le législateur motive son choix d'établir une distinction juridique précisément sur une situation de fait, qui en soi ne repose pas sur une base légale et fait l'objet d'une âpre controverse.

Les règles appliquées chez les avocats se sont développées selon les us et coutumes du passé, lesquelles ne sont pas admises chez l'expert-comptable, ce qui a engendré la polémique décrite ci-dessus ⁹⁹. Au lieu de fonder la distinction établie sur une base juridique, le législateur s'appuie précisément sur une situation qui s'est développée selon des faits, et qui peut elle-même être difficilement considérée comme une assise juridique.

Dans le mémoire en réponse déposé devant la Cour d'arbitrage, l'avocat du Conseil des Ministres a accompli pour la première fois ce que le législateur aurait pu et dû faire auparavant: créer, ou du moins expliquer, un fondement juridique, sur la base duquel la distinction pourrait être défendue de manière "objective et non-déraisonnable". Il a été soulevé, à juste titre, que le législateur a la possibilité de différencier la portée du secret professionnel, étant donné que la distinction correspond aux critères traditionnels utilisés par la Cour d'arbitrage pour conclure à la non-discrimination ¹⁰⁰. Constatant, à tort selon nous, qu'il existe de nombreuses gradations dans la portée des divers aspects du secret professionnel ¹⁰¹, le mémoire souligna à juste titre, que le législateur peut différencier la portée du secret professionnel, et qu'il a été fait un usage de cette possibilité dans la loi de 1994. En termes plus clairs que la formulation malheureuse des travaux préparatoires de la loi ¹⁰², le mémoire en réponse associe enfin le traitement spécifique des avocats à la garantie des droits fondamentaux de la défense, et celui des médecins au droit à l'intégrité physique.

Dans son arrêt du 27 mars 1996, la Cour d'arbitrage a rejeté le recours en annulation de l'Institut, comme non fondé. Dans sa motivation, la Cour a repris tout d'abord de façon

97] Exposé des Motifs, Doc.Parl., Sénat, 1992-93, n° 843-1, 17. L'Avis du Conseil d'Etat au sujet du projet de loi (Avis du Conseil d'Etat, Doc. Parl., Sénat, 1992-93, n° 843-1, 63-63) a déjà souligné que le champ d'application de l'article dans l'Exposé des Motifs "devait au moins être justifié". L'Exposé des Motifs se borne cependant à souligner, sans pour autant donner davantage d'explications, que la relation de confiance du médecin et de l'avocat avec leur client "doit être particulièrement protégée". On ne donne une explication sommaire que dans le rapport, commenté ci-dessous.

98] Rapport de la Commission, Doc.Parl., Sénat, 1992-93, n° 843-2, 156.

99] Cf. ci-dessus.

100] Ces critères sont: un but légitime, une base objective et raisonnable pour la distinction et une non-proportionnalité de la différence de traitement par rapport au but visé.

101] Cette proposition est trop étroitement liée à la distinction, citée et critiquée plus haut, entre les aspects "absolus" et "relatifs" de secret professionnel.

102] Cf. ci-dessus.

générale les arguments cités dans les travaux préparatoires de la loi de 1994. Une réponse plus concrète a toutefois été donnée dans la réfutation des objections de l'Institut: "Le législateur peut juger de façon raisonnable que les restrictions prévues à l'article 90octies du Code d'instruction criminelle, vu la nature des principes applicables en l'espèce, sont nécessaires à la garantie des droits de la défense et au droit au respect de la vie privée dans son aspect le plus personnel. De la circonstance dans laquelle l'article 458 du Code pénal protégeant le secret professionnel s'applique à des personnes autres que les médecins et les avocats, il ne s'ensuit pas que les articles 10 et 11 de la Constitution exigent que ces autres personnes bénéficient des garanties nécessaires à la garantie des valeurs mises en cause lors de l'intervention des médecins ou des avocats". Bien plus que de se rattacher à la motivation littérale des travaux préparatoires de la loi, la Cour semble, dans sa motivation, se référer implicitement à la justification ou explication post factum proposée par le Conseil des Ministres dans le cadre de la procédure, étant donné qu'elle se réfère expressément aux droits de la défense et au droit au respect de la vie privée.

S'agissant d'évaluer l'impact de l'arrêt du 27 mars 1996, il convient tout d'abord de noter que la Cour se borne à un contrôle marginal ^{103/104} - sur le fond de l'affaire. La Cour ne conclut pas que la distinction établie par la loi du 30 juin 1994 est nécessaire, pour garantir les valeurs décrites ci-dessus, mais se borne à conclure que le législateur peut juger "de manière raisonnable". En outre, il apparaît que la Cour a seulement analysé les dispositions de la loi du 30 juin 1994 par rapport au principe de non-discrimination et n'a pas vérifié si celui-ci était effectivement conciliable avec le texte de l'article 458 du Code Pénal, ou s'il influençait de facto la portée de cet article ¹⁰⁵. Le mémoire en réponse du Conseil des Ministres déposé dans la procédure devant la Cour d'arbitrage a par ailleurs soulevé, à juste titre, que la Cour n'en avait pas la compétence nécessaire.

Dans un commentaire de l'arrêt du 27 mars 1996 ¹⁰⁶, l'Institut était d'avis que les effets de l'arrêt se limitaient au "traitement de faveur" spécifique, relatif aux mesures d'écoute téléphonique, accordé aux médecins et aux avocats par la loi de 1994. Selon l'Institut, l'arrêt ne permettrait pas de tirer des conclusions sur la nature du secret professionnel et les pratiques suivies par les autorités judiciaires dans le domaine des perquisitions et des saisies au bureau d'un expert-comptable ¹⁰⁷. Bien que l'article souligne à juste titre que l'arrêt ne porte pas atteinte à l'existence du secret professionnel de l'expert-comptable proprement dit, il semble toutefois important de poser un certain nombre de questions critiques quant à l'influence possible de l'arrêt du 27 mars 1996 et de la loi du 30 juin 1994 sur l'ensemble du débat juridique concernant la portée du secret professionnel.

Dans ce même commentaire, l'Institut poursuit en énonçant que l'arrêt "ne permet pas de justifier les pratiques actuellement suivies lors d'une perquisition ou d'une saisie au bureau d'un expert-comptable". Comme déjà précédemment, la référence à la problématique de la perquisition ¹⁰⁸ dans les travaux préparatoires de la loi de 1994 a été soumise à la critique, il convient de qualifier cette formulation de plutôt malheureuse. Comme on l'a noté précédemment, le législateur s'est quelque peu fourvoyé dans sa motivation des modifications des lois de 1994 citées plus haut, en abordant la problématique de la perquisition pour motiver la différence de traitement existant entre les professions, alors que l'extension (ou non) à d'autres professions des règles qu'il convient de respecter lors de perquisitions chez les avocats est et demeure précisément une question juridique délicate en soi. A l'occasion de la procédure, le Conseil des Ministres est parvenu à écarter cette comparaison boiteuse du débat, en objectant que cela concernait un problème d'interprétation de l'article 458 du Code Pénal, tombant en dehors du champ de la procédure. La Cour n'a par conséquent plus fait référence à cette "théorie d'analogie" ¹⁰⁹ dans son arrêt. Il semble, en tout cas erroné, de conclure que l'arrêt "ne justifie pas les pratiques relatives à la perquisition", étant donné que le législateur n'avait, par la loi du 30 juin 1994, en aucun cas eu l'intention de modifier ces pratiques proprement dites. Reste que l'on ne peut à présent écarter l'idée - c'est précisément la pierre d'achoppement que le ratio legis de la loi du 30 juin 1994, étant donné sa formulation, ne soutienne le point de vue du Collège des Procureurs généraux, également pour ce qui a trait à la problématique de la perquisition, à savoir que les règles appliquées chez les avocats ne sont pas applicables pour les experts-comptables et autres professions tenues par le secret professionnel.

103] Conformément à la jurisprudence constante de la Cour d'Arbitrage selon laquelle le contrôle ne doit être que marginal. Voir e.a.: Arrêt de la Cour d'arbitrage 23/89, 13 octobre 1989, M.B., 8 novembre 1989, 18.397: "Il n'appartient pas à la Cour de juger si une mesure prescrite par la loi est opportune ou souhaitable. C'est au législateur qu'il revient de fixer les mesures nécessaires pour atteindre le but visé".

104] Le terme "contrôle marginal" est souvent critiqué en droit. Voir au sujet de cette terminologie et de la nature du contrôle de la Cour d'arbitrage: DE RIDDER, P.J., "De beperkte toetsing van het gelijkheidsbeginsel door het Arbitragehof", R.W., 1990-91, 481-491.

105] Un texte de loi ultérieur peut bien entendu modifier implicitement un texte antérieur du même législateur officiel.

106] X., "Het beroepsgeheim van Accountant en de wet van 30 juni 1994 betreffende het afluisteren van de telefoon gesprekken", Idac-Info, 1996, 11/3-6.

107] Voir pour une conclusion similaire: PAIROUX, W., "Twee recente beslissingen, die vragen oproepen", De Belg. Acc., 1996, 2&3, 31-32.

108] Ou, du moins, la manière dont cette référence a été formulée.

109] Théorie dérivée des travaux préparatoires de la loi du 30 juin 94, selon laquelle les règles relatives à l'écoute de communications et télécommunications doivent se fonder sur une analogie avec les règles établies applicables lors de perquisitions.

L'article 90octies C.I.cr. constitue en effet la première disposition légale expresse qui établit une véritable distinction dans la manière dont les avocats et les médecins doivent être traités vis-à-vis des autres professions, dans une problématique directement liée au secret professionnel.^{110/111}

Si malheureuse que soit l'argumentation, les travaux préparatoires de la loi révèlent que le but poursuivi lors de la modification de loi était de "conserver une analogie avec le régime applicable pour les perquisitions"¹¹². Dans le débat relatif aux règles juridiques à suivre dans le cadre d'une perquisition chez un expert-comptable, il n'est dès lors pas impensable que l'on se référera dans le futur à la "volonté du législateur" qui semble reconnaître la présence de points divergents dans cette matière. Bien entendu, la portée de cet arrêt ne peut pas s'étendre au-delà du maintien de l'article 90octies C.I.cr.. La question qui se pose néanmoins est de savoir si, à défaut de tout autre régime légal sur le secret professionnel¹¹³, le maintien de l'article 90octies C.I.cr. ne va pas apporter de l'eau au moulin de ceux qui, malgré la formulation uniforme de l'article 458 du Code Pénal veulent donner un fondement juridique à l'existence de plusieurs "sortes" de secret professionnel.

Quoi qu'il en soit, il semble que la manière spécifique de traiter les avocats et les médecins, en particulier dans l'article 90octies C.I.cr. s'apparente à une affaire malheureuse. Depuis l'arrêt du 27 mars 1996, nul ne peut plus nier que le législateur est compétent pour établir une distinction dans la portée du secret professionnel des différents titulaires de professions relevant de l'article 458 du Code Pénal, lorsque cette distinction se fonde sur l' "avis que" le traitement de faveur de certaines professions est nécessaire pour garantir totalement certaines valeurs fondamentales"¹¹⁴. Au lieu de régir séparément un aspect spécifique de cette problématique, à savoir la façon de procéder lors d'une écoute téléphonique, le législateur aurait incontestablement mieux fait d'expliquer in extenso toute la portée du secret professionnel des professions les plus importantes relevant de l'article 458 du Code Pénal, éteignant de la sorte toute une série de foyers de débats controversés. Dans l'état actuel des choses, c'est pourtant le contraire qui s'annonce, surtout en raison de la formulation peu convaincante de la ratio legis de la loi du 30 juin 1994.

Last but not least, une dernière remarque sur l'impact de la loi du 30 juin 1994. Il y a fort à parier qu'elle viendra "égratigner" le secret professionnel des avocats. S'agissant de la problématique des perquisitions chez l'avocat, une discussion déjà ancienne porte sur le fait de savoir qui a le droit de prendre connaissance des documents, afin de vérifier si ceux-ci relèvent ou non du secret professionnel. La doctrine¹¹⁵ part simplement du principe que le droit de prendre connaissance des documents doit être réservé au délégué de l'autorité disciplinaire¹¹⁶. Il existe cependant une deuxième interprétation selon laquelle, pour pouvoir juger de ce qui relève ou non du secret professionnel, seul le juge d'instruction aurait le droit de prendre connaissance des documents, de sorte que le représentant de l'ordre pourrait seulement formuler des objections à l'encontre de la saisie de documents dont il pense qu'ils relèvent du secret professionnel¹¹⁷. A défaut de régime légal, il semble en tous les cas qu'il faille accorder la préférence à la première théorie.

Quant à la problématique de l'écoute téléphonique, au sujet de laquelle les travaux préparatoires de la loi confirment expressément à plusieurs reprises que le but est d'instaurer un régime parallèle aux règles relatives à la perquisition, l'article 90octies, 2° alinéa C.I.cr. énonce désormais que: "La mesure ne peut être exécutée sans que le bâtonnier ou le représentant de l'ordre provincial des médecins, selon le cas, en soit averti. Ces mêmes personnes seront informées par le juge d'instruction des éléments de communications ou de télécommunications recueillis qu'il estime relever du secret professionnel". En d'autres mots, le texte de loi mentionne explicitement que c'est le seul juge d'instruction qui juge si une communication ou une télécommunication déterminée relève ou non du secret professionnel. Comme les travaux préparatoires de la loi ont insisté explicitement sur le fait qu'on visait un parallélisme avec le régime applicable aux perquisitions¹¹⁸, il n'est dès lors pas du tout exclu que les partisans de la théorie selon laquelle, en cas de perquisition, le juge d'instruction, à l'exclusion du bâtonnier ou de son représentant, doit prendre connaissance des documents afin de juger si ceux-ci relèvent ou non du secret professionnel, trouvent, pour appuyer leur

110] En imposant aux experts-comptables et conseils fiscaux externes, et (pour l'heure) nullement aux avocats, une obligation de dénonciation à la C.T.I.F. des opérations suspectes, la loi du 10 août 1998 introduit, sur le plan légal, une seconde distinction significative. Cette distinction est justifiée dans les travaux préparatoires de la loi par la référence à la différence que présente le secret professionnel au niveau de son objectif et de sa portée (Cf. ci-dessous).

111] L'argument du Conseil des Ministres cité dans la procédure devant la Cour d'arbitrage, selon lequel l'article 90 octies C.I.cr. ne concerne pas le secret professionnel proprement dit, étant donné que le secret professionnel proprement dit est régi par l'article 90 sexies C.I.cr., a été rejeté par la Cour.

112] Rapport de la Commission, Doc. Parl., Sénat, 1992-93, n° 843-2, 186.

113] Il n'existe en effet que le bref article 458 C. pén..

114] Les avis demeurent également très partagés quant à l'opportunité d'établir une distinction proprement dite, en dehors de toute considération de la façon dont cela s'est produit. Ainsi, dans un commentaire de la loi de 94, BOSLY et VANDERMEERSCH estiment: "Pour notre part, il nous paraît conforme aux exigences de protection du secret professionnel de généraliser à tous les détenteurs d'un tel secret la règle suivant laquelle le confident ne peut être mis sous écoute que lorsqu'il est lui-même soupçonné d'avoir commis une infraction pouvant donner lieu à la mesure de surveillance ou que ses moyens de communications sont utilisés par les suspects." (BOSLY, H. et VANDERMEERSCH, D., "La loi belge du 30 juin 94", Rev. Dr. Pén., 1995, 317).

115] Voir: DE PUYDT, R., "Professioneel recht advocatuur", T.P.R., 1991, 935, en référence à Cass. (Fr.) 24 mars 1960, Rec. Dalloz., 1960, 531 et VIAENE, L., Huiszoeking en beslag in strafzaken, dans A.P.R., Gand, Story-Scientia, 1962, n° 486.

116] Sans pour autant que celui-ci dispose d'un droit de veto, qui lui permettrait de faire obstacle à la saisie effective de certains documents.

117] Au sujet de ces théories contradictoires, voir: LAMBERT, P., Le secret Professionnel, Bruxelles, Nemesis, 1995, 201-208. Dans son exposé, l'auteur indique que la deuxième interprétation aurait pour effet que l'on doive et puisse attendre du juge d'instruction qu'après avoir pris connaissance des données qui relèvent du secret professionnel, il chasse celles-ci de sa mémoire.

118] Cf. ci-dessus.

point de vue, un nouvel argument dans le texte de l'article 90octies 2^o C.I.cr., combiné à une ratio legis telle que celle qui ressort des travaux préparatoires de la loi.

Depuis l'entrée en vigueur de la loi du 30 juin 1994, cette position n'est en tout cas plus défendable, puisque le législateur a explicitement fait savoir que des différences existent entre, d'une part, les médecins et les avocats et, d'autre part, les autres catégories professionnelles. Cependant, la manière dont cela s'est produit doit, comme il a déjà été mentionné plus haut, être qualifiée simplement de malheureuse. En citant un fragment d'un aspect accessoire du secret professionnel et en soulignant ici, pour la première fois par un texte de loi, l'existence de différences, il n'existe plus aucun point de repère juridique quant à la question de connaître la portée du secret professionnel des différentes catégories professionnelles ¹¹⁹. Il n'est pas évident non plus de savoir si et dans quelle mesure la loi du 31 juillet 1994 affecte directement l'article 458 du Code Pénal. Dans l'état actuel des choses, il semble dès lors tout à fait essentiel que le législateur apporte des précisions supplémentaires quant à l'existence éventuelle d'autres différences dans la portée du secret professionnel des principales catégories professionnelles relevant de l'article 458 du Code Pénal. On peut toutefois craindre que la fin des diverses controverses soit plus lointaine que jamais...

Par l'introduction d'une obligation de dénonciation des opérations suspectes à la CTIF à charge de l'expert-comptable et du conseil fiscal externes que nous analysons infra ¹²⁰, le législateur persévère dans cette même voie visant à distinguer les secrets professionnels respectifs des avocats et des experts-comptables et conseils fiscaux externes.

e. Conclusion

Dans le cadre de la responsabilité de l'expert-comptable et du conseil fiscal, l'importance du secret professionnel se situe à deux niveaux. D'une part, son non-respect entraîne non seulement leur propre responsabilité pénale et d'éventuelles sanctions disciplinaires. La violation du secret professionnel pourra, en outre, constituer aussi un manquement contractuel, qui expose également l'expert-comptable à des sanctions civiles. Dans le même temps, l'expert-comptable externe ne peut constater que la délimitation précise de son secret professionnel fait encore l'objet de nombreuses discussions dans un certain nombre de cas. La plus grande circonspection est par conséquent de rigueur lorsque la question se pose de savoir si une éventuelle violation du secret professionnel a été commise. On part souvent du principe qu'il est préférable de se taire si le moindre doute subsiste quant à une éventuelle violation du secret professionnel. Il ne semble cependant pas toujours facile de suivre ce principe dans la pratique. La prise de conseil immédiate auprès de l'autorité disciplinaire pourra s'avérer, dans de nombreux cas, d'une aide plus précieuse pour écarter des demandes ultérieures avec plus de chances de réussite.

119] Du moins, dans la mesure où cela va se fonder sur un texte de loi.

120] Et plus tard, aussi pour le conseil fiscal.

C. Infractions professionnelles ordinaires

Outre les infractions professionnelles spécifiques précitées, il existe encore toute une série d'infractions dont l'expert-comptable et/ou le conseil fiscal peut se rendre coupable par les activités spécifiques qu'il exerce ¹²¹. En voici un exposé schématique que nous ponctuons le cas échéant d'observations nouvelles.

1. L'attestation par l'expert-comptable externe, conformément à l'article 17, alinéa 3° de la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité et aux comptes annuels de l'entreprise.

Sont punis d'une amende de 50 à 10.000 BEF en cas de simple intention et d'un emprisonnement d'un mois à un an et d'une amende de 50 à 10.000 BEF en cas d'intention frauduleuse, ceux qui, (notamment) en qualité d'expert-comptable externe, ont attesté ou approuvé des comptes, des comptes annuels, des bilans et comptes de résultats ou des comptes consolidés d'entreprises lorsque les dispositions mentionnées à l'alinéa premier de l'article susmentionné n'ont pas été respectées, soit en sachant qu'elles ne l'avaient pas été, soit en n'ayant pas accompli les diligences normales pour s'assurer qu'elles avaient été respectées.

Cette disposition s'applique au "commissaire, commissaire-reviseur, réviseur ou tout expert indépendant". Le terme "expert indépendant" recouvre l'expert-comptable externe, qui atteste la vérification et la correction des pièces.

Il convient cependant de noter que la responsabilité pénale en cette matière pourrait être retenue même lorsque la méconnaissance des dispositions légales ne porterait pas directement sur les comptes effectivement approuvés. En effet, "les obligations comptables forment un tout et la méconnaissance de certaines d'entre elles a pour conséquence immédiate d'affecter la foi à attacher à l'ensemble." ¹²²

Cette responsabilité n'existera toutefois dans le chef des personnes visées que si elles ont eu connaissance du fait que les dispositions légales n'ont pas été respectées ou si elles ont omis d'accomplir les diligences normales pour s'assurer de leur respect. Ces diligences s'apprécient au regard des règles de contrôles et de révisions arrêtés par les organisations ou ordres professionnels.

2. Tenue de la comptabilité et établissement des comptes annuels, conformément à l'art. 17, alinéa premier de la loi du 17 juillet 1975

L'expert-comptable externe encourt également le risque d'une poursuite pénale, en vertu de l'art. 17.1 de la loi susmentionnée. S'il est vrai que cet article énumère explicitement en son alinéa 1er, les personnes punissables ("les commerçants personnes physiques et les administrateurs, gérants et fondés de pouvoirs de personnes morales..."), l'expert-comptable peut toutefois être poursuivi en vertu de cet article, conformément aux règles de la participation punissable, par exemple lorsque les manquements punissables (contraventions commises sciemment aux articles 2, 3, al 1 et 3, 4, 5, 6 à 9 de la loi du 17 juillet 1975) résultent d'un conseil formulé par l'expert-comptable ou, plus généralement de son aide ¹²³.

3. La soustraction frauduleuse des livres ou des documents comptables, visée au chapitre 1 de la loi du 17 juillet 1975.

La loi sur les faillites du 8 août 1997 a ajouté un nouvel article 489ter 2° au Code pénal, qui punit d'un emprisonnement d'un mois à cinq ans et d'une amende de 100 à 500 000 BEF les personnes visées à l'article 489 qui, avec une intention frauduleuse ou à dessein de nuire, auront soustrait, en tout ou en partie, des livres ou des documents comptables visés au chapitre 1er de la loi du 17 juillet 1975. La loi punit également la tentative de ces délits.

¹²¹] Voir e.a.: HUYBRECHTS, L., o.c., 26p.; X, "De aansprakelijkheid van de accountant en de commissaris-revisor", Accountancy Thema's, 1988, livre suppl..3, 9-24.

¹²²] Doc. Parl., Sénat, 1974-75, n° 436/1, 14.

¹²³] Cf. ci-dessus.

L'art. 489ter 1° du Code pénal prévoit également des sanctions identiques pour ceux qui, avec une intention frauduleuse ou un dessin de nuire auront détourné ou dissimulé des actifs.

4. Le faux en écriture

Dans la vie professionnelle, il n'est pas rare que l'expert-comptable ou le conseil fiscal se trouve en présence d'une écriture susceptible d'être arguée de faux. Dans la pratique, il s'avère en effet que les éléments constitutifs de cette infraction sont très rapidement réunis¹²⁴. Rappelons brièvement de quoi il s'agit.

a. Le faux en écritures "ordinaire"

Pour commettre cette infraction, il suffit de dissimuler la vérité dans un écrit pénalement protégé lorsqu'il pourrait en résulter un préjudice possible.

Au nombre de quatre, les différents éléments¹²⁵ constitutifs de cette infraction sont les suivants :

- l'altération de la vérité;
- l'élément intentionnel, à savoir l'intention frauduleuse ou dessein de nuire;
- le préjudice : il suffit que ce préjudice soit possible au moment où s'est produit le commencement d'exécution du faux;
- Réalisé dans des écrits et par l'un des moyens déterminés par les articles 194 à 226 du Code Pénal (fausses signatures; contrefaçon ou altération d'écritures ou de signatures; fabrication de conventions, dispositions, obligations ou décharge et par leur insertion après coup dans les actes et addition ou altération de clauses, de déclarations ou de faits que ces actes avaient pour objet de recevoir ou de constater).

A cet égard, il n'est pas nécessaire que la personne qui a commis le faux ait exercé un mandat spécial ou une mission particulière dans la société, ni qu'il ait rédigé personnellement le document, pour que ces éléments soient réunis et qu'il soit sanctionné en tant que coauteur (ou éventuellement en tant que complice)¹²⁶.

Les peines encourues sont l'emprisonnement et/ou une amende de 26 BEF à 2 000 BEF, mais il vrai qu'en pratique le faux en écriture est toujours correctionnalisé et requalifié en délit.

b. Les faux comptes annuels (art. 207et suiv. L.S.C.S.¹²⁷)

Outre l'élément matériel (l'altération de la vérité de l'une ou l'autre des manières signalées à l'article 207 des LCSC), l'élément moral (l'intention frauduleuse ou le dessein de nuire) et la possibilité de préjudice, cette qualification n'est applicable que lorsqu'il s'agit d'un faux commis dans les comptes annuels prescrits par la loi ou par les statuts¹²⁸. Le faux dans d'autres comptes annuels, ou dans des comptes annuels qui n'ont pas encore été soumis aux actionnaires, relève du faux ordinaire précité. Les peines appliquées dans ce cas sont identiques à celles du faux en écriture ordinaire.

Dans ce cadre, l'expert-comptable, qui a apporté son aide dans les préparations des comptes annuels de même que le commissaire-réviseur, qui les a approuvés sans réserve, pourraient être sanctionnés en même temps que le véritable auteur du faux. Ainsi que nous l'avons déjà indiqué, l'article 210 LCSC dispose que les règles de corréité et de complicité s'appliquent expressément à ces dispositions. Il est, en effet, prévu que celui qui ferait usage de ces actes faux sera puni comme s'il était l'auteur du faux¹²⁹.

c. Les faux en matière fiscale (notamment art. 450, C.I.R., e.a.)¹³⁰

A la différence des faux que nous venons d'examiner, les faux en matière fiscale requièrent une intention particulière, celle de commettre un délit purement fiscal. De tels délits sont correctionnalisés et les amendes prévues correspondent aux montants réels, puisque l'on n'applique pas de décimes additionnels¹³¹. Les différents codes fiscaux pré-

124] Ainsi, par exemple, la tentative éventuelle de rectifier par la suite un oubli lors de l'établissement d'un rapport d'une assemblée générale pourra déjà, dans certains cas, donner lieu à une poursuite pénale, parce qu'il a été satisfait aux éléments constitutifs de faux en écritures.

125] Art. 193 et suiv. C. pén..

126] Voir: Cass. 17 novembre 1965, Pas., I, 1966, 366 (cité dans BONTE, J.P., "Enkele strafrechtelijke inbreuken van het gemeen recht en de specifieke inbreuken op het vennootschapsrecht en boekhoudrecht", dans *Bedrijfsrevisor en het Strafrecht*, I.R.E. (ed.), 1991, 41).

127] Art. 127 de la loi du 7 mai 1999 contenant le Code des sociétés.

128] Pour l'application de ces dispositions, les comptes annuels existent dès qu'ils sont soumis à l'inspection des actionnaires ou des sociétaires (art. 209 LCSC).

129] Art. 208 L.S.C.S..

130] Les faux en matière fiscale font l'objet d'une description distincte par "type d'imposition".

131] Art. 457, al. 2 C.I.R..

voient expressément, chacun dans leur branche, la nature et les peines encourues ainsi que l'applicabilité des principes généraux du Code pénal pour ce qui est de la notion de participation au délit et des circonstances atténuantes¹³². D'évidence, c'est cette dernière catégorie de faux que l'on rencontre le plus fréquemment dans la pratique de l'activité de conseil fiscal.

5. Insolvabilité frauduleuse et escroquerie.

L'article 490bis du Code pénal punit celui qui frauduleusement a organisé son insolvabilité et n'a pas exécuté les obligations auxquelles il est tenu. Dans ce cadre existait jusque fin 1997 une liste non exhaustive d'exemples qui tendaient à démontrer l'existence d'une volonté d'organisation frauduleuse. Suite aux modifications apportées par l'article 141 de la nouvelle loi du 8 août 1997 sur les faillites, la situation est désormais plus claire.

- Il est expressément prévu l'insolvabilité doit avoir été organisée frauduleusement;
- la liste non exhaustive a été remplacée par la disposition selon laquelle "l'organisation de son insolvabilité par le débiteur peut être déduite de toute circonstance de nature à révéler sa volonté de se rendre insolvable" ;
- les peines s'élèvent à un emprisonnement d'un mois à deux ans et d'une amende de 100 BEF à 500.000 BEF¹³³;
- A l'égard du tiers coauteur ou complice, l'action publique est éteinte s'il restitue les biens qui lui avaient été remis.

Une condamnation pénale requiert que le débiteur n'ait effectivement pas exécuté ses obligations. Etant donné leur fonction dans l'entreprise ou vis-à-vis des dirigeants d'entreprise, il est clair que l'expert-comptable, le conseil fiscal et le réviseur d'entreprises sont susceptibles d'être confrontés à cette problématique. Songez, par exemple, au réviseur d'entreprises qui approuve sciemment dans son rapport une sous-estimation de biens, et donc l'appauvrissement d'un patrimoine ou à l'expert-comptable qui fournit les informations techniques nécessaires à cet effet.

Quant à l'article 496 du Code pénal, il punit l'escroquerie et la tromperie d'un emprisonnement d'un mois à cinq ans et d'une amende de 26 BEF à 3.000 BEF. Est visé par ce délit, "quiconque, dans le but de s'approprier une chose appartenant à autrui, se fait remettre ou délivrer des fonds, meubles, obligations, quittances, décharges, soit en faisant usage de faux noms ou de fausses qualités, soit en employant des manœuvres frauduleuses pour persuader de l'existence de fausses entreprises, d'un pouvoir ou d'un crédit imaginaire, ou pour abuser autrement de la confiance ou de la crédibilité" d'un tiers. Ce même article punit expressément la tentative d'escroquerie d'un emprisonnement de 8 jours à 3 ans et d'une amende de 26 BEF à 2.000 BEF. Le professionnel qui contribue à certaines constructions peut, dans certains cas, être condamné comme complice, voire coauteur, même s'il apparaît agir "dans le seul but de faire plaisir à son client" et qu'il ne poursuit pas d'avantages financiers pour lui-même¹³⁴.

6. Le chant du cygne de la banqueroute "simple" et de la "banqueroute frauduleuse".

Situation jusque fin 1997

L'article 577, al.1 du Code de Commerce disposait qu'un commerçant pouvait être déclaré banqueroutier frauduleux s'il a frauduleusement enlevé, effacé ou altéré le contenu des livres ou des documents comptables visés au chapitre premier de la loi de 1975. Alors que l'article 489 du Code pénal punissait la banqueroute simple d'un emprisonnement d'un mois à deux ans (peine correctionnelle), la banqueroute frauduleuse était sanctionnée par la réclusion (peine criminelle)¹³⁵. En outre, l'art. 578 C. comm. disposait expressément comme complices de banqueroutier frauduleux, ceux qui, par l'un des moyens indiqués en l'article 60 du Code pénal, auront provoqué aux faits mentionnés à l'article précédent, ou donné des instructions pour les commettre, et ceux qui auront, avec connaissance, aidé le banqueroutier frauduleux dans les faits qui auront préparé ou facilité sa banqueroute ou dans ceux qui l'auront consommée. En d'autres

¹³²] Exemple: Art. 457 C.I.R..

¹³³] Auparavant: emprisonnement de 1 à 6 mois et amende de 50 BEF à 500 BEF.

¹³⁴] Cass. 30 juin 1975, Pas., I, 1975, 1157.

¹³⁵] Dans la pratique, on correctionnalisera également dans ce cas.

termes, les règles de participation trouvaient pleinement à s'appliquer. Il n'était donc pas nécessaire d'être soi-même en état de faillite pour être déclaré complice de banqueroute frauduleuse¹³⁶, ni même être commerçant¹³⁷.

La situation depuis le 1er janvier 1998, date d'entrée en vigueur de la loi du 8 août 1997 sur les faillites.

La question est désormais réglée par les dispositions des articles 489 à 489 sexies inclus et 490 à 490bis du Code pénal, qui constituent la nouvelle rubrique "Des Infractions liées à l'état de faillite" et l'article 623, alinéa premier du Code d'instruction criminelle (articles 117-125 et 141). Ces dispositions relèvent ainsi du droit pénal général, de sorte que les principes généraux leur sont directement applicables en tant que tels.¹³⁸

Pour qu'il existe une infraction liée à l'état de faillite, le juge pénal doit constater:

- que les conditions de la faillite ont été réunies dans le chef de l'inculpé (commerçant, cessation persistante de paiement, crédit ébranlé), ou d'une personne physique, responsable, de droit ou de fait, de la direction d'une société commerciale en état de faillite;
- * que l'auteur se trouve dans une situation auparavant décrite dans le Code de Commerce et désormais décrite dans le Code pénal, aux articles 489 à 489 ter du Code Pénal.

Sous l'ancienne législation, le Code pénal faisait une distinction entre banqueroute "simple", assimilée à un "délit" et banqueroute "frauduleuse", qui constitue un "crime". La nouvelle loi abolit cette distinction, modifie les peines, et regroupe toute la matière dans le Code pénal sous le titre "des infractions liées à l'état de faillite"¹³⁹. Last but not least, le terme "banqueroute" est supprimé: il est désormais question des "infractions visées aux articles 489, 490 bis et 489 ter du Code pénal"

Quelles sont à présent les nouvelles infractions?

Sont punis les commerçants en état de faillite (au sens de l'article 2 de la loi sur les faillites) ou les dirigeants, de droit ou de fait, des sociétés commerciales en état de faillite, qui auront:

- contracté, au profit de tiers, sans contrepartie suffisante, des engagements trop considérables eu égard à la situation financière de l'entreprise (art. 489, 1° Code pénal¹⁴⁰);
 - sans empêchement légitime, omis de se rendre aux convocations qui leur sont faites par le juge-commissaire ou le curateur, ou omis d'aviser le curateur de leur changement d'adresse (art. 489, 2°, Code Pénal¹⁴¹). L'article 489 du Code Pénal réforme ainsi la matière de la banqueroute simple dite "facultative", auparavant reprise à l'art. 574 du Code de Commerce. La condamnation pour ces infractions n'est plus facultative, mais obligatoire. Les peines varient d'un mois à un an d'emprisonnement et/ou à une amende de 100 à 100.000 francs.
 - dans l'intention de retarder la déclaration de faillite, fait des achats pour revendre au-dessous du cours, ou qui se seront livrés à des emprunts, circulations d'effets et autres moyens ruineux de se procurer des fonds (article 489bis, 1°, Code Pénal¹⁴²);
 - supposé des dépenses ou des pertes ou n'ont pu justifier de l'existence ou de l'emploi de tout ou partie de l'actif tel qu'il apparaît des documents et livres comptables à la date de cessation de paiement et de tous biens de quelque nature que ce soit obtenus postérieurement (art. 489bis, 2°, Code Pénal¹⁴³). A la différence des autres infractions visées à l'article 489bis du Code Pénal, cette infraction ne requiert aucune intention spécifique;
 - dans l'intention de retarder la déclaration de faillite, payé ou favorisé un créancier au préjudice de la masse (art. 489bis, 3°, Code Pénal¹⁴⁴);
 - dans la même intention, omis de faire l'aveu de la faillite dans le mois de cessation de leurs paiements, ou sciemment omis de fournir, à l'occasion de l'aveu de la faillite, les renseignements exigés par l'article 10 de la loi sur les faillites¹⁴⁵, ou encore, sciemment fourni des renseignements inexacts aux demandes adressées par le juge-commissaire ou par les curateurs (art.489 bis, 4°, Code Pénal¹⁴⁶)
- La peine prévue pour les infractions mentionnées à l'art. 489bis du Code Pénal varie

136] Cass. 5 juin 1876, Pas., 1876, 300.

137] Cass. 20 décembre 1983, Pas. I, 1984, 447.

138] Cf. ci-dessus.

139] Art. 117 de la loi sur les faillites.

140] Art. 118 de la loi sur les faillites.

141] Art. 118 de la loi sur les faillites.

142] Art. 119 de la loi sur les faillites.

143] Art. 119 C. pén..

144] Art. 119 de la loi sur les faillites.

145] Les documents qui doivent figurer en annexe de la déclaration de la faillite.

146] Art. 119 de la loi sur les faillites.

d'un mois à deux ans d'emprisonnement et/ou une amende de 100 à 500.000 francs.

- détourné ou dissimulé une partie de l'actif (article 489 ter, 1°, Code Pénal ¹⁴⁷);
- soustrait, en tout ou en partie, des livres ou des documents comptables visés au chapitre 1er de la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises (article 489 ter, 2°, Code Pénal ¹⁴⁸);

Les faits mentionnés à l'art. 489ter Code Pénal, pour lesquels l'intention frauduleuse ou le dessein de nuire sont désormais requis sont ceux qui étaient constitutifs de l'ancienne infraction de banqueroute frauduleuse visée par l'article 575 du Code de commerce. La peine criminelle initialement prévue a toutefois été réduite aux peines prévues en matière de vol, d'abus de confiance et l'escroquerie, à savoir un emprisonnement d'un mois à cinq ans et/ou une amende de 100 à 500.000 francs.

Si le commerçant en état de faillite ou les dirigeants de droit ou de fait des sociétés commerciales en état de faillite sont poursuivis du chef d'une infraction énoncée aux articles 489, 489bis ou ter du Code Pénal, ou si un mandat d'amener ou d'arrêt a été décerné contre eux, le Procureur du Roi est tenu d'en donner connaissance au juge-commissaire et aux curateurs ¹⁴⁹. L'action publique relative aux infractions visées aux trois articles précités, est poursuivie indépendamment de toute action qui pourrait être poursuivie devant le tribunal de commerce. L'état de faillite ne pourra néanmoins pas être contesté devant le juge pénal, si cet état a fait l'objet d'une décision du tribunal de commerce ou de la Cour d'appel, passée en force de chose jugée, au terme d'une procédure à laquelle le prévenu a été partie, soit à titre personnel, soit en tant que représentant de la société faillie (article 489quater du Code Pénal ¹⁵⁰). La condamnation pénale est publiée, par extrait, aux frais du condamné, au Moniteur belge (article 490 du Code Pénal ¹⁵¹). Cette disposition remplace l'ancien article 583 du Code de commerce.

De manière générale, l'article 489quinquies du Code Pénal punit également d'un emprisonnement d'un mois à deux ans et/ou d'une amende de 100 à 500.000 francs ceux qui, frauduleusement, auront:

- dans l'intérêt du commerçant ou d'une société commerciale déclarés faillis, même en l'absence d'intervention de ce commerçant ou des dirigeants, de droit ou de fait, soustrait, dissimulé ou recelé tout ou partie de l'actif (article 489quinquies, 1°, Code Pénal ¹⁵²);
- présenté dans la faillite et affirmé, soit en leur nom, soit par interposition de personnes des créances supposées ou exagérées (article 489quinquies, 2°, Code Pénal; ^{153/154});

Des sanctions pénales sont également prévues à l'encontre du curateur qui s'est rendu coupable de malversation dans sa gestion (article 489sexies du Code Pénal ¹⁵⁵). Il est ainsi puni d'un emprisonnement d'un mois à cinq ans et/ou une amende de 100 à 500.000 francs. La condamnation aux restitutions et dommages et intérêts dus à la masse des créanciers, énoncée auparavant à l'article 575 du Code de commerce est désormais reprise dans cet article.

7. Usage des biens ou du crédit d'une société ou d'une A.S.B.L. préjudiciable aux intérêts patrimoniaux de cette société ou de cette association (article 492bis du Code pénal) ou "Abus de biens sociaux" ¹⁵⁶

a. Définition

Introduit par la loi du 8 août 1997 sur les faillites, le nouvel article 492bis du Code pénal punit l'abus de biens sociaux d'un emprisonnement d'un mois à 5 ans et/ou d'une amende de 100 BEF à 50.000 BEF. Les coupables peuvent, de plus, être condamnés à l'interdiction d'exercer, conformément à l'article 33 du Code pénal. Schématiquement, les éléments constitutifs du nouveau délit d'abus de biens sociaux sont donc au nombre de quatre :

1) "Un usage de biens ou un crédit de la personne morale, 2) par ses dirigeants de droit ou de fait 3) cet usage doit être significativement préjudiciable aux intérêts patrimoniaux de la société et à ceux de ses créanciers ou associés. 4) et, directement ou indirectement conforme à l'intérêt personnel de l'auteur qui doit avoir agi avec une intention frauduleuse".

147] Art. 120 de la loi sur les faillites.

148] Art. 120 de la loi sur les faillites.

149] Art. 61 de la loi sur les faillites.

150] Art. 121 de la loi sur les faillites.

151] Art. 124 de la loi sur les faillites.

152] Art. 122 de la loi sur les faillites.

153] Art. 122 de la loi sur les faillites.

154] Il s'agit ici de deux des cas qui étaient traités auparavant dans les articles 490 C. pén. et 575 C. comm..

155] Art. 123 de la loi sur les faillites.

156] Pour un commentaire plus détaillé, voir: DUPLAT, J.L., "Het misdrijf van vennootschaps-goederen in het Belgische Strafwetboek", De Belgische Accountant, 1998, 29-42.

b. *Éléments constitutifs*

- "Usage des biens ou du crédit de la personne morale"
 - Le concept de "biens" doit être entendu de la manière la plus extensive, recouvrant l'ensemble des actifs mobiliers et immobiliers du patrimoine social quel qu'il soit. Par conséquent, l'infraction vise tant des biens meubles ou immeubles que des biens corporels ou incorporels. Cette généralisation n'est pas sans importance dès lors qu'il est communément admis que l'infraction (classique) d'"abus de confiance" ne recouvre que les effets meubles corporels. En comparaison de l'abus de confiance, le champ d'application de la nouvelle infraction a donc été considérablement élargi. Reprenant un exemple dans la jurisprudence française, B. TILLEMANN¹⁵⁷ cite ainsi le cas de l'invention qui appartenait à la société et qui fut apportée par un administrateur dans une société propre.
 - Quant au "crédit" de la société, il doit également revêtir une acceptation large, à savoir toute situation dans laquelle celle-ci cautionne, par exemple, les dettes personnelles des dirigeants de droit ou de fait.
 - S'il est question d'usage chaque fois qu'un dirigeant de fait ou de droit se comporte comme le propriétaire des biens de la société dont il a la gestion, ce terme recouvre également les abus constatés dans l'utilisation des biens qui lui sont confiés, sans qu'il ressorte une quelconque volonté de se comporter comme le propriétaire. Il s'agit ici également d'une extension du champ d'application par rapport à l'infraction d'abus de confiance¹⁵⁸.
- Biens de la "personne morale"
 - Le champ d'application couvre toutes les sociétés dotées de la personnalité morale, tant civiles que commerciales, de même que les ASBL sont susceptibles d'être considérées comme sujet de l'infraction. Cette disposition pénale ne s'applique apparemment pas aux associations professionnelles, aux associations internationales ou aux établissements d'intérêt public.
 - Les sociétés de droit public qui ont adopté une des formes juridiques des sociétés commerciales tombent sous l'emprise de la loi. Tel n'est pas le cas de la société, l'association momentanée et l'association commerciale en participation.
- Les biens doivent être utilisés "par les dirigeants de droit ou de fait"

Le champ d'application ratione personae de l'infraction est une combinaison des principes d'imputation légale et d'imputation judiciaire¹⁵⁹:

- La loi a tout d'abord prévu que l'infraction ne pouvait être imputée qu'à la personne qui possède la qualité de dirigeant, cette dernière qualité devant être considérée comme un élément constitutif de l'infraction.

- L'article 492bis du Code Pénal précise expressément que l'infraction peut être imputée tant aux dirigeants de droit qu'aux dirigeants de fait. Cette large définition peut être rapprochée de notre jurisprudence en matière de responsabilité pénale des personnes morales, qui recherche la personne qui, en fait, gère la société, peu importe qu'elle en soit un organe ou non.¹⁶⁰

Le juge pénal devra par conséquent identifier la personne physique qui dans la réalité des faits et compte tenu de la structure du pouvoir a commis l'infraction reprochée avec l'intention requise. En tous les cas, il est requis que la personne concernée ait pris elle-même des décisions, les conseils ou les suggestions ne suffisent pas¹⁶¹. S'agissant d'illustrer concrètement la notion de dirigeant de fait, nous pouvons nous référer au commentaire de B. TILLEMANN¹⁶². Selon cet auteur, si la loi n'a pas voulu instaurer de priorité entre les dirigeants de fait ou de droit, l'on peut néanmoins s'attendre à ce que la jurisprudence soit plus stricte envers les administrateurs de droit. La loi n'a cependant pas créé de présomption de responsabilité, si bien que même pour les administrateurs de droit, il faudra effectivement pouvoir prouver que ceux-ci disposaient d'un réel pouvoir de décision.

- Signalons enfin que le principe de la responsabilité solidaire des dirigeants souvent invoqué sur le plan civil ne s'applique pas au nouveau délit d'abus de biens sociaux.¹⁶³ Pour chaque dirigeant pris séparément, il faudra pouvoir prouver que l'infraction lui est imputable dans les faits.

157] TILLEMANN, B., "Misbruik van vennootschaps-goederen", Seminarie Interprofessionele vereniging voor advocaten accountants en notarissen, 1997, p. 5.

158] Pour de nombreuses références, voir: TILLEMANN, B., o.c., p.8.

159] Cf. ci-dessus.

160] Voir e.a.: DERUYCK, F., "De rechtspersoon in het strafrecht", Gand, Mys en Breesch, 1996, n° 32 p.18.

161] Voir: TIMP, J., "De feitelijke bestuurder in het vennootschapsrecht", Jura Falc., 1995-1996, 198.

162] TILLEMANN, B., o.c., p.36.

163] Voir: Art. 62, al.2. L.S.C.S.; voir aussi plus loin.

- Pour ce qui est des règles de la participation, il est admis, dès lors que la qualité de dirigeant forme un élément constitutif du délit, qu'aucune autre personne que le dirigeant ne peut être poursuivie comme coauteur au sein de la société, tandis que des tiers pourraient l'être. Selon B. TILLEMANN¹⁶⁴, il faut s'en tenir, dans ce cas, à la règle de la "participation liée", ce qui signifie que le coauteur tiers ne peut être poursuivi en même temps que l'auteur principal des faits. Il n'en reste pas moins que quiconque collabore à l'infraction, s'expose à des poursuites pénales en tant que complice, ou à des poursuites pour d'autres infractions telles que l'abus de confiance, le recel de biens, etc...
- L'usage doit être préjudiciable aux intérêts patrimoniaux de la personne morale et à ceux de ses créanciers ou associés.
 - Constatons d'emblée qu'il s'agit clairement d'une application concomitante¹⁶⁵. Avec justesse, B. TILLEMANN¹⁶⁶ observe que le "préjudice de la société" n'implique, en effet, systématiquement un préjudice indirect pour ses créanciers et/ou associés.
 - Dans cette optique également, il importe de souligner que le terme "préjudice" ne saurait être réduit à l'exigence de la preuve de dommages réels : de tels dommages réels ne sont pas requis de sorte que des dommages éventuels entrent également en ligne de compte. Il suffit dès lors que l'intention frauduleuse des dirigeants ait exposé le patrimoine social à un risque auquel il ne devait pas être exposé. Ainsi, un dirigeant peut être convaincu d'abus de biens sociaux s'il a fait en sorte que la société se porte caution pour une dette (privée), même s'il s'avère ultérieurement que la société n'a jamais été tenue à quelque paiement que ce soit.
 - Le préjudice doit être apprécié au moment où l'acte est posé, et non sur la base des conséquences qui apparaîtraient ultérieurement. Il faut par ailleurs absolument éviter que le juge puisse prononcer un jugement post factum sur la politique du dirigeant et décide ainsi que certaines décisions prises par les dirigeants ont finalement mal abouti ou échoué complètement pour la société, ce qui n'est évidemment pas le but de la disposition pénale.
- Le préjudice doit être "significatif".
 - L'introduction d'un terme aussi "vague" pourrait répondre à deux objectifs :
 - * Éviter autant que possible que des banalités soient soumises au juge pénal¹⁶⁷.
 - * Référer à l'étendue du droit de contrôle du juge : le but n'est pas de sanctionner un acte dont il était difficile d'estimer la conséquence pour la personne morale au moment où il a été posé. Le juge n'est pas autorisé à se mettre à la place de l'administrateur et à apprécier post factum la politique de celui-ci.
 - En dépit de ces arguments logiques, l'usage d'un tel terme dans une disposition pénale n'est pas sans risques.
- Un usage frauduleux et la recherche d'un intérêt personnel.

A l'instar de l'élément matériel, l'élément moral est double :

- une intention frauduleuse spéciale, à savoir l'intention de procurer à soi-même ou à un tiers un bénéfice illicite quelconque.
- la réalisation d'un intérêt personnel. Le dirigeant doit avoir agi à des fins personnelles directement ou indirectement. Ce second critère doit être pris dans un sens très large, le but recherché par le dirigeant pouvant être non seulement pécuniaire et matériel, mais également professionnel et moral.

c. Délit instantané.

L'abus de biens sociaux est un délit instantané, ce qui implique que le délai de prescription commence à courir dès que tous les éléments de l'infraction ont été réunis. En d'autres termes, la prescription court déjà durant la période où des biens déterminés sont frauduleusement retenus. Il convient naturellement de vérifier s'il ne s'agit pas d'actes successifs de soustraction frauduleuse.

¹⁶⁴] TILLEMANN, B., o.c., p.40.

¹⁶⁵] Voir e.a.: DURSIN, E., "Faillissementsrecht in het licht van de nieuwe faillissementswet", Seminarie Interprofessionele vereniging voor advocaten, accountants en notarissen, 1997, p.49.

¹⁶⁶] TILLEMANN, B., o.c., p.29.

¹⁶⁷] Voir DURSIN, E., o.c., p.50.

8. La “lutte pénale” contre le blanchiment et la fraude

a. Aperçu

Ce n'est que depuis 1990 que le législateur s'est doté de moyens spécifiques de lutte contre les formes de blanchiment¹⁶⁸. Avant d'entamer l'étude des mesures pénales, applicables en la matière, il convient, bien entendu, de préciser autant que possible la portée et la notion de “blanchiment”¹⁶⁹. Première initiative législative en la matière, la loi du 11 janvier 1993 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux, définit, en son article 3 al. 1, le blanchiment d'argent comme suit :

“- la conversion ou le transfert de biens, dont celui qui s'y livre sait qu'ils proviennent d'une activité criminelle ou d'une participation à une telle activité, dans le but de dissimuler ou de déguiser l'origine illicite desdits biens ou d'aider toute personne qui est impliquée dans cette activité à échapper aux conséquences juridiques de ses actes,
- la dissimulation ou le déguisement de la nature, de l'origine, de l'emplacement, de la disposition, du mouvement ou de la propriété réels de biens ou de droits y relatifs dont l'auteur sait qu'ils proviennent d'une activité criminelle ou d'une participation à une telle activité,
- l'acquisition, la détention ou l'utilisation de biens en sachant, au moment de la réception de ces biens, qu'ils proviennent d'une activité criminelle ou d'une participation à une telle activité,
- la participation à l'un des actes visés aux trois points précédents, l'association pour commettre ledit acte, les tentatives de le perpétrer, le fait d'aider, d'inciter ou de conseiller quelqu'un à le faire ou le fait d'en faciliter l'exécution.”

Comme on peut le constater, cette loi, par ailleurs à la base de l'obligation de communication des informations suspectes à la CTIF, reprend la définition de la directive européenne du 10 juin 1991¹⁷⁰. Observons également qu'il s'agit de la définition d'une loi administrative qui d'ailleurs présente plusieurs différences avec l'article 505 du Code Pénal qui incrimine l'infraction de blanchiment.

Schématiquement, les mesures prises par les autorités dans la lutte contre le blanchiment s'articulent selon trois axes, dont les deux premiers, que nous commentons brièvement dans les lignes qui suivent, présentent un caractère pénal alors que le troisième aspect (l'obligation de communication des opérations suspectes à la CTIF) est de nature administrative.

b. La confiscation spéciale

La loi du 17 juillet 1990 a complété l'article 42 du Code pénal, qui décrit de manière générale les infractions pour lesquelles le juge peut ou doit prononcer la confiscation spéciale, par une troisième hypothèse¹⁷¹. Dans la version ancienne, la confiscation spéciale trouvait à s'appliquer:

- aux choses formant l'objet de l'infraction et à celles qui ont servi ou qui ont été destinées à la commettre, quand la propriété en appartient au condamné;
- aux choses qui ont été produites par l'infraction

L'article 42, al. 3 C.P. rend la confiscation spéciale également applicable:

- aux avantages patrimoniaux tirés directement de l'infraction, aux biens et valeurs qui leur ont été substitués et aux revenus de ces avantages investis.

Deux remarques doivent être formulées :

- Sont susceptibles d'être confisqués, les avantages patrimoniaux tirés directement de l'infraction, quelque soit la nature des biens obtenus et sans qu'il faille distinguer selon le fait qu'ils soient ou non liés à la “grande criminalité”,
- Les choses formant l'objet de l'infraction et celles qui ont servi ou qui ont été destinées à la commettre (au sens de l'article 42, 1° CP) peuvent être confisquées, même si la propriété n'en appartient pas au condamné, sans que cette confiscation puisse cependant porter préjudice aux droits des tiers sur les biens susceptibles de faire l'objet de cette confiscation).

168] Dans ce cadre, il convient d'attirer l'attention sur la loi portant assentiment à la Convention relative au blanchiment, au dépiage, à la saisie et à la confiscation des produits du crime, faite à Strasbourg le 8 novembre 1990. Cette loi a été publiée le 4 juin 1998 au Moniteur belge. La Belgique a ratifié le traité le 28 janvier 1998. Dans ce traité, les Etats s'engagent à un grand nombre d'accords mutuels, qui doivent aboutir à une collaboration plus étroite. En même temps, les Etats s'engagent à punir le blanchiment dans le droit interne, suivant un certain nombre de critères définis en commun dont nous ne traiterons pas davantage dans ce texte.

169] Concernant le sens dans le langage courant, voir: VAN ROOSBROEK, A. Witwassen, Anvers, E.T.L. 1995, p. 1 – 3.

170] Directive 91/308/CEE du Conseil du 10 juin 1991 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux, J.O. L, 28 juin 1991.

171] Loi du 17 juillet 1990, M.B., 15 août 1990.

Reste également à savoir si la confiscation spéciale est facultative ou si elle doit être obligatoirement prononcée. Conformément à l'art. 505, al. 2 du Code Pénal, les choses visées à cet article doivent être considérées comme des choses qui, conformément à l'art. 42, 1 du même Code forment "l'objet" de l'infraction, de sorte que cette confiscation spéciale doit obligatoirement être prononcée. Quant à l'article 43 du Code Pénal, il prévoit expressément que la confiscation spéciale s'appliquant aux choses visées aux 1° et 2° de l'art. 42 C.P. devra toujours être prononcée pour crime ou délit, tandis qu'elle n'est que facultative pour les contraventions. A lire l'article 42, 3° du Code Pénal, le juge peut désormais également prononcer la confiscation spéciale des avantages patrimoniaux tirés directement de l'infraction¹⁷². Cette confiscation spéciale est facultative et l'article 43bis C.P. prévoit la protection de certains droits de tiers¹⁷³. Dans cette optique, le juge pénal devra dès lors décider si les biens visés sont qualifiés sous l'art. 42, 1-2 C.P. ou sous l'art. 42, 3 C.P.¹⁷⁴.

c. *L'infraction de "blanchiment" au sens de l'art. 505, al. 1, 2 – 4 du Code Pénal*

1. Historique

Depuis la loi du 17 juillet 1990, le législateur a pris un certain nombre de mesures pour tenter d'endiguer les pratiques de blanchiment. Comme on sait, cette loi a modifié les art. 42, 43 et 505 C.P, qui, dorénavant, trouve à s'appliquer : 1) aux avantages patrimoniaux tirés directement de l'infraction, par exemple, le prix d'une transaction illicite, des profits illégaux ; 2) les biens et les valeurs qui leur ont été substitués ; 3) les revenus des avantages investis (intérêts bancaires, dividendes et autres revenus...)

Une nouvelle modification d'importance a ensuite été apportée par la loi du 7 avril 1995¹⁷⁵, et ce, dans le but avoué, d'harmoniser les volets pénaux et administratifs de l'arsenal législatif "anti-blanchiment" répondant en cela notamment au souhait émis par la Cellule de traitement des informations financières (CTIF) dans son rapport d'activité 1993-94. Avant l'entrée en vigueur de la loi du 7 avril 1995, l'art. 505 C.P punissait, en ordre principal, le recel (total ou partiel) des choses enlevées, détournées ou obtenues à l'aide d'un crime ou d'un délit. Le recel est un délit instantané¹⁷⁶, ce qui signifie qu'il prend fin au moment de la réception des biens et que la prescription commence à courir dès ce moment-là. Le recel est également autonome, ce qui implique qu'il est totalement indépendant du crime ou du délit à la base de la propriété des choses ou des biens recelés¹⁷⁷. Le recel requiert, comme éléments constitutifs,

- la possession ou la détention d'un objet obtenu à l'aide d'un crime ou d'un délit commis par un tiers et ;
- * la connaissance, préexistante ou concomitante, de l'origine illicite de l'objet.¹⁷⁸

L'expérience a vite démontré que cette énumération n' était pas suffisante pour prendre en considération tous les mécanismes de blanchiment. Plusieurs dispositions ont ainsi été ajoutées à l'art. 505 CP que nous allons examiner brièvement. Pour un commentaire plus approfondi, le lecteur consultera utilement les nombreuses sources citées dans le présent texte.

2. Article 505 2° du Code Pénal : le recel "spécial" ou "général".

L'article 505. 2° C.P. dispose que: "ceux qui auront acheté, reçu en échange ou à titre gratuit, possédé, gardé ou géré des choses visées à l'article 42, 3° alors qu'ils en connaissent ou devaient en connaître l'origine, seront également punis d'un emprisonnement de 15 jours à 5 ans et d'une amende de 26 BEF à 10.000 BEF".

Il convient de prêter attention aux caractéristiques suivantes:

- N'importe quelle infraction peut se trouver à la base de ce qui constituera plus tard un "recel spécial", au sens de l'art. 505.1.2 C.P. NDIR : Le terme "infraction" doit ici être pris dans son acception générale et vise aussi bien les crimes, les délits que les contraventions, les infractions au Code Pénal et celles prévues par les lois particulières.
- le receleur ne peut pas être l'auteur de l'infraction initiale à la base de l'acquisition des capitaux;

¹⁷²] Cfr. ci-dessus.

¹⁷³] Egalement introduite par la loi du 17 juillet 1990: la partie civile pourra revendiquer non seulement les biens qui lui appartiennent, mais aussi les biens que le juge a confisqués, sur la base du fait qu'il a jugé que cela concernait des biens "substitués à" des biens appartenant à la partie civile, ou "équivalents".

¹⁷⁴] Au sujet du caractère obligatoire ou facultatif, voir également VAN ROOSBROEK, A., o.c. p. 243; HELLEMANS, S., "Het wissaven van geld en de beroepsbeoefenaar", dans Handels, economisch en financieel recht, STORME, M., (ed.), Gand, Mys en Breesch, 1995, p. 492.

¹⁷⁵] Loi du 7 avril 1995, M.B., 10 mai 1995.

¹⁷⁶] Cass. 2 août 1880, Pas., 1880, I, 282.

¹⁷⁷] Cass. 10 janvier 1949, Pas. 1949, I, 18.

¹⁷⁸] Cass. 3 novembre 1975, Pas., 1976, I, 283.

- Les sanctions énoncées sont applicables dans toutes les situations où l'auteur "connaissait ou devait connaître" l'origine des biens. Reste que la portée exacte de ces termes a suscité à ce jour de nombreux débats. Concernent-elles une infraction intentionnelle, par laquelle il faut de toute façon être conscient du fait, ou bien une infraction de négligence, pour laquelle on peut être puni, en raison du fait que l'on n'a pas fait preuve de la diligence nécessaire pour essayer de connaître l'origine des biens? Selon HELLEMANS¹⁷⁹, l'expression "devait connaître" doit, à défaut de toute spécification dans la loi ou dans les travaux préparatoires de la loi, être interprétée dans son sens courant. Ce critère est, selon nous, insuffisant pour établir une nette distinction. Avec VERSTRAETEN¹⁸⁰, constatons que, lorsque les travaux préparatoires de la loi restent imprécis, la jurisprudence opte pour le caractère intentionnel de l'infraction.
- Le recel général d'avantages patrimoniaux illégaux, au sens de l'art. 505.2 CP est-il, comme le recel classique, un délit instantané¹⁸¹? De façon majoritaire, la doctrine est d'avis qu'il convient, en l'occurrence, de se pencher sur le texte de la loi et ses travaux préparatoires¹⁸². VERSTRAETEN souligne toutefois que la jurisprudence de la Cour de cassation ne partage pas cet avis et ajoute que l'art. 505.1.2 C.P. punit également la simple gestion des biens, ce qui confère dans les faits au recel général, le caractère d'un délit continu¹⁸³. D'une circulaire du 24 mai 1995 du Procureur général près la Cour d'appel d'Anvers, il ressort que le Parquet général est d'avis que le législateur a visé "certains actes permanents". Cette question a toute son importance en matière de prescription¹⁸⁴ ainsi qu'en ce qui concerne l'appréciation de l'importance du moment où la personne en question prend connaissance de l'origine des biens. Si l'on retient l'hypothèse que le recel général constitue un délit continu, le fait qu'une personne apprenne ultérieurement l'origine illicite des biens devrait suffire à réunir tous les éléments constitutifs du délit. On peut dès lors craindre que le manque de clarté du texte légal ne joue, le cas échéant, en défaveur du justiciable.
- Signalons encore que la tentative des délits visée à l'art. 505.1.2 C.P. est également punie¹⁸⁵, alors que la tentative de recel "ordinaire" n'est toujours pas punissable. Rappelons au passage que la tentative de délit n'est punissable que lorsque la loi le prévoit expressément.

3. Article 505, 3° du Code Pénal : le blanchiment d'avantages patrimoniaux illicites.

179] HELLEMANS, F., o.c., p. 492.

180] VERSTRAETEN, R., "Witwassen na de wet van 7 april 1995 : kan het nog witter?", R.W., 1995-96, p. 692-693.

181] A la différence d'une infraction "continue", pour laquelle la prescription ne commence pas à courir aussi longtemps que l'infraction "persiste".

182] HELLEMANS, F., o.c. 494; VERSTRAETEN, R., o.c., p. 693.

183] De cette façon, des actes ultérieurs de gestion ou de propriété peuvent également être jugés punissables. On songe principalement à l'hypothèse dans laquelle la prise de possession a lieu à l'étranger (et ne relève par conséquent pas de la loi pénale belge), mais dans laquelle la propriété ultérieure en Belgique pourrait toutefois être saisie comme base pour d'éventuelles poursuites.

184] Le délai de prescription de l'infraction ne commence à courir que lorsque la situation continue prend fin.

185] Art. 505, al. 7, C. pén..

186] C'est également le cas pour l'art. 505.1.4 C. pén., cf. ci-dessous.

187] Ce qui, généralement, est considéré spécifiquement comme le "blanchiment" réel. Voir, au sujet de la distinction en différentes phases successives d'une opération de blanchiment: VAN ROOSBROECK, A., o.c., 4-9.

188] Alors que, p. ex., il est impossible d'être à la fois voleur et receleur, il est possible d'être blanchisseur de biens que l'on a acquis soi-même illicitement (par une infraction pénale).

189] VAN ROOSBROECK, A., o.c., p. 212.

190] Et aussi art. 505.1.4. C. pén..

191] VERSTRAETEN, R., o.c., p. 699.

L'art. 505, 3° C.P. punit "ceux qui auront converti ou transféré des choses visées à l'article 42, 3°, dans le but de dissimuler ou de déguiser leur origine illicite ou d'aider toute personne qui est impliquée dans la réalisation de l'infraction d'où proviennent ces choses, à échapper aux conséquences juridiques de ses actes".

Cet article vise à harmoniser les dispositions pénales et le volet administratif. Sur la base de l'art. 505.1.2 C.P., seuls pouvaient en effet être punis ceux qui entraînent de quelque manière que ce soit en possession des biens, mais pas ceux qui cessaient le réel blanchiment ou qui cessaient de dissimuler l'origine des biens. Reste que le législateur a donné un champ d'application très large à l'art. 505.1.3 C.P.¹⁸⁶, ce qui implique qu'il punit le blanchiment de tout avantage patrimonial illicite, quel qu'il soit.

De manière très générale, on peut remarquer dans ce cadre,

- Le but n'est pas de punir celui qui entre en possession des biens issus d'une infraction, mais bien celui qui pose des actes dans le but de remettre les capitaux ou les biens dans le circuit financier¹⁸⁷.
- Contrairement à l'art. 505.1.2 C.P., ce type de comportement est punissable même si leur auteur est, le cas échéant, également auteur, co-auteur ou complice de l'"infraction de base". Cette mesure est expressément prévue à l'art. 505.2, C.P.¹⁸⁸.
- Il ressort de toute évidence du texte de loi qu'une intention spéciale est requise pour cette infraction. L'auteur doit effectivement avoir voulu commettre les faits sciemment et volontairement.
- Le caractère instantané ou continu de l'infraction visée à l'art. 505, 3° C.P. suscite également des discussions. VAN ROOSBROECK¹⁸⁹ part du principe que l'article 505.1.3, C.P.¹⁹⁰ vise un délit continu, contrairement à l'art. 505.1.2, C.P. VERSTRAETEN¹⁹¹ souligne, en revanche, de nouveau que les comportements visés doivent être considérés comme des actes posés à un moment donné, si bien qu'ils concernent in fine un délit instantané, tout en admettant la possibilité de reconnaître une "unité d'intention"

entre les différents comportements pénalement punissables, de sorte que l'on se trouverait en présence d'un délit "continu".

- La tentative de délit visé à l'art. 505.1.3, C.P. est également punissable.

4. Article 505 4° du Code Pénal : la dissimulation ou le déguisement de la nature, l'origine, l'emplacement, la disposition, le mouvement ou la propriété des choses visées à l'article 42, 3° C.P.

L'article 505.4, C.P. punit "ceux qui auront dissimulé ou déguisé la nature, l'origine, l'emplacement, la disposition, le mouvement ou la propriété des choses visées à l'article 42, 3°, C.P. alors qu'ils en connaissaient ou devaient en connaître l'origine."

Les caractéristiques spécifiques de cette infraction sont les suivantes:

- Cette nouvelle infraction concerne aussi les biens visés à l'art. 42.3, C. pén., à savoir:
 - * les avantages patrimoniaux primaires;
 - * les avantages patrimoniaux de substitution;
 - * et les revenus des avantages patrimoniaux investis, provenant d'une infraction patrimoniale (de base).
- La question de savoir quels comportements punissables tombent dans le champ d'application de cet article crée pour le moins une certaine ambiguïté. C'est à juste titre que VERSTRAETEN ¹⁹² critique l'utilisation conjointe des termes "dissimuler" et "déguiser" sans en définir le sens respectif, le tout dans une même disposition légale, laquelle punit également le fait de "receler". Etant donné la manière dont ces notions ont été formulées, rien n'empêche, fait encore remarquer cet auteur, qu'elles s'appliquent non seulement à un comportement positif de l'auteur, mais aussi à celui qui, en conservant sciemment des biens, "dissimule ou déguise".
- Ce type de comportement est punissable même si leur auteur est, le cas échéant, également auteur, co-auteur ou complice de l'infraction de base d'où proviennent les choses visées à l'article 42, 3° C.P. ¹⁹³
- S'agissant de déterminer la mesure dans laquelle une intention est requise dans le chef de l'auteur, on peut de nouveau se référer aux remarques relatives à l'art. 505.2° C.P. dans la mesure où les termes "connaissaient ou devaient connaître" autorisent la même ambiguïté et appellent la même nécessité d'interprétation. VERSTRAETEN signale néanmoins que le fait de retenir sciemment des biens est susceptible d'être interprétée comme une certaine forme de participation, laquelle est, en principe, punissable en cas de comportement passif de la personne en question. Pour les professionnels soumis aux dispositions de la loi du 11 janvier 1993, l'absence de communiquer à la CTIF des faits dont ils savent ou doivent savoir qu'ils sont liés à du blanchiment est de nature, outre les sanctions administratives prévues par la loi du 11 janvier 1993 ¹⁹⁴, à entraîner directement l'application de la sanction pénale prévue à l'art. 505.4.° C.P. Reste également à savoir si l'art. 505 4° C.P. concerne une infraction instantanée ou continue. VERSTRAETEN ¹⁹⁵ maintient sa critique et signale que le texte lui-même souligne clairement qu'il s'agit d'une infraction instantanée, alors même qu'un certain nombre de passages tirés des travaux préparatoires de la loi permettent ¹⁹⁶ au juge d'attribuer le caractère d'infraction continue à certains comportements punissables.
- Enfin, la tentative de violation de l'art. 505.1.4, C.P. est également punissable.

5. Importance pratique

A première réflexion, il apparaît que les infractions sanctionnées à l'art. 505 C.P. n'ont qu'un rapport lointain avec la responsabilité de l'expert-comptable et/ou du conseil fiscal externe dans sa pratique professionnelle quotidienne. Alors que le respect de l'obligation de dénonciation à la CTIF des opérations suspectes s'inscrit d'évidence dans cette pratique – il s'agit, en effet, d'une obligation de nature administrative et d'ordre général –, les dispositions pénales de l'art. 505 C.P. ne visent, à priori, en revanche que "ceux qui, d'une manière ou d'une autre, adaptent des comportements punissables parce qu'ils portent sur des choses visées à l'article 42, 3° du Code Pénal.

Sans rentrer de nouveau dans les détails, rappelons toutefois que l'expert-comptable ou le conseil fiscal externe peuvent être réputés impliqués personnellement (même s'ils sont de bonne foi!) dans les agissements de leur client, en raison de leur rôle de confi-

¹⁹²] VERSTRAETEN, R., o.c., p. 700.

¹⁹³] Cf. art. 505.1.3 C. pén..

¹⁹⁴] Cf. ci-dessous.

¹⁹⁵] VERSTRAETEN, R., o.c., p. 701.

¹⁹⁶] Sur la base d'une interprétation téléologique.

dent, et ce, d'autant plus que la relation de confiance englobe en ordre principal les intérêts financiers de leur client.

A ce stade, deux constatations importantes doivent être formulées :

- Dans certaines circonstances, l'application des règles de corréité et de complicité est susceptible d'entraîner la responsabilité pénale personnelle du professionnel dans de nombreuses hypothèses, en raison du fait qu'il a contribué directement ou a prêté l'assistance nécessaire à l'exécution de l'infraction¹⁹⁷ ou donné des instructions, fourni les moyens ou aidé autrement à commettre l'infraction¹⁹⁸.

- Ne perdons pas de vue que l'article 505, 3° C.P punit également l'aide procurée à des personnes impliquées dans la réalisation de l'infraction pour échapper aux conséquences juridiques de leurs actes. VAN ROOSBROEK¹⁹⁹ remarque que toute forme d'implication dans l'infraction peut entrer en ligne de compte et que cette implication peut également se manifester de manière indirecte, par ex.: en donnant des conseils pour monter des opérations visant à dissimuler des avantages patrimoniaux illicites.

Dans un article déjà cité précédemment, HELLEMANS²⁰⁰ examine sous l'angle de la profession d'avocat, les formes d'implications possibles du professionnel dans les infractions prévues à l'art. 505.1.2-4 C.P. Distinguant quatre hypothèses, cet auteur tire des enseignements dont les experts-comptables et les conseils fiscaux pourraient également tirer profit dans leur pratique professionnelle quotidienne.

* Le fait de fournir des conseils illicites, qui contribuent à la réalisation d'une infraction peut entraîner une condamnation comme coauteur ou complice²⁰¹ de l'infraction concernée. En l'occurrence, il suffit que le professionnel participant ait agi sciemment dans le but d'apporter sa collaboration à l'infraction. C'est avec justesse que VERSTRAETEN²⁰² signale qu'une participation à l'infraction de blanchiment prévue à l'art. 505.1.3 C.P. ne se conçoit pas sans une intention générale dans le chef du participant alors qu'une intention spéciale est requise dans le chef du véritable auteur. Pour entrer en ligne de compte en tant que participant, il suffit que l'on apporte sciemment et volontairement sa collaboration²⁰³, ce qui suppose que l'on ait eu connaissance de toutes les circonstances qui rendent le fait punissable. Selon VERSTRAETEN, rien n'empêche que quiconque qui agit dans l'intention spéciale visée à l'art. 505, 3° C.P. soit néanmoins poursuivi sur la base des règles de la participation.

* La mise à disposition du compte de tiers pour le versement des capitaux acquis illicitement semble être plutôt liée au mandat spécial des avocats. Nous n'aborderons pas davantage cette question dans le présent exposé.

* Le professionnel consulté dans le cadre d'une opération de blanchiment est-il obligé d'observer la loi du silence ou est-il tenu par une obligation d'information et de communication? La question peut surprendre si l'on ne précise pas d'emblée qu'elle porte, bien entendu, non sur l'obligation de communication des opérations suspectes à la CTIF qu'impose le respect des dispositions de la loi du 11 janvier 1993 (à laquelle les avocats ne sont toujours pas soumis, même après la loi du 10 août 1998 !²⁰⁴), mais sur le fait de savoir s'il n'est pas possible que le professionnel soit tenu d'informer les instances judiciaires (et non la Cellule de Traitement des Informations financières!) sur la base de la théorie de l'état de nécessité. La théorie de l'état de nécessité implique que le secret professionnel peut être rompu lorsque le professionnel constate que son silence peut entraîner une infraction "à l'encontre de la vie ou de la santé de tiers". Selon nous, c'est toutefois à juste titre que l'auteur stigmatise l'aspect délicat de cette théorie. Nous sommes personnellement d'avis que cette théorie ne saurait jamais ou fort rarement être invoquée par le professionnel pour informer lui-même les instances judiciaires des infractions liées au blanchiment. L'extension d'une telle théorie aux infractions financières signifie simplement la mort du secret professionnel et subséquemment l'essence même des professions spécifiques "de confiance". Il n'apparaît pas non plus clairement que le professionnel qui garde le silence sur une opération de blanchiment à laquelle il ne participe pas s'expose à de quelconques poursuites en tant que coauteur ou complice. Signalons, une fois encore que dès qu'il existe des indices effectifs de l'implication réelle du professionnel, celui-ci ne pourra plus invoquer le secret professionnel, dans la mesure où l'instruction le vise personnellement.

197] Définition de la corréité.

198] Définition de la complicité.

199] VAN ROOSBROEK, A., o.c., p. 209.

200] HELLEMANS, F., o.c., 485-518.

201] Selon le degré de nécessité de l'aide fournie.

202] VERSTRAETEN, R., o.c. 698.

203] En effet, tous les éléments constitutifs doivent également être réunis dans le chef du véritable auteur dans cette hypothèse.

204] Cf. ci-dessous.

* Le versement d'honoraires et l'art. 505 C.P. A l'instar de la situation qui prévaut pour les avocats, la question se pose pour l'expert-comptable et le conseil fiscal externes, de l'examen de l'origine des honoraires qui lui sont versés. Dans ce cas, il convient de se référer à nouveau au large champ d'application couvert par l'art. 505 C.P. qui ne prévoit naturellement pas d'exceptions au versement d'honoraires en échange de prestations, fussent-elles en soi tout à fait licites. La problématique suscitée par l'expression "alors qu'ils en connaissent ou devaient en connaître l'origine" se pose également en termes virulents. Il n'en reste pas moins, comme l'indique justement HELLEMANS lorsque l'on pose le problème au niveau du barreau dans son ensemble, on ne voit comment un blanchisseur notoire pourrait être assisté autrement que par des avocats pro deo, dès lors que tout paiement de son chef aurait systématiquement une nature suspecte.

D. Les sanctions spéciales prévues dans la législation fiscale

De manière explicite, les Codes fiscaux prévoient également des sanctions spéciales pour les personnes agissant en qualité d'experts en matière fiscale ou comptable ou, d'une manière générale, pour toutes les personnes dont la profession consiste à conseiller ou à assister les contribuables dans l'accomplissement de leurs obligations fiscales. Seuls les professionnels qui exercent une telle activité à titre indépendant sont visés, de sorte qu'en ce qui concerne les membres de l'Institut, seuls les experts-comptables et les conseils fiscaux externes à un risque ²⁰⁵.

Compte tenu des conséquences importantes qui en découlent, ces sanctions méritent une attention particulière. Nous limiterons toutefois notre analyse aux infractions fiscales contenues dans le Code des Impôts sur les revenus ²⁰⁶, mais les autres codes fiscaux prévoient également de telles sanctions.

1. Articles 454 et 455 C.I.R.

Selon ces dispositions, le juge, en condamnant du chef des infractions visées aux articles 449 à 453 ²⁰⁷ pourra – NdlR : il s'agit d'une peine accessoire et facultative – prononcer une interdiction d'exercer sa profession pour une durée de trois mois à cinq ans à l'égard du "conseiller fiscal", de l'agent d'affaire, de l'expert en matière fiscale ou comptable" ²⁰⁸ condamné. Le juge pourra en outre, à l'égard des titulaires des mêmes professions, et ce, en motivant sa décision sur ce point, ordonner la fermeture, pour une durée de trois mois à cinq ans, des établissements de la société, association, groupement ou entreprise dont le condamné est dirigeant ou employé ²⁰⁹.

NdlR : Cette sanction est aussi facultative et accessoire et peut être prononcée contre une personne morale à travers la personne physique condamnée.

Il est également important de signaler que, strictement parlant, cette sanction peut frapper l'expert-comptable ou le conseil fiscal qui s'est rendu coupable de violation du secret professionnel, tel que défini aux art. 337 et 453 C.I.R.

2. Article 458 C.I.R.

L'expert-comptable ou le conseil fiscal externes qui auront été condamnés comme auteurs ou complices d'infractions fiscales visées aux articles 449 à 452 C.I.R. seront tenus solidairement au paiement de l'impôt éludé. Il est important de noter que cette sanction s'applique de plein droit de sorte que la condamnation ôte d'évidence, toute possibilité d'accord avec le fisc. Le risque considérable que court le professionnel réside principalement dans le fait qu'une condamnation comme "complice" suffit pour entraîner la sanction de l'article 458 C.I.R. En d'autres termes, celui qui défendra auprès de

205] HUYBRECHTS, L., o.c., 18.

206] Voir e.a.: art. 2, al.3 C.T.A.; art. 73ter C.T.V.A.; art. 207ter C. Taxes; art. 207 Enr.; art. 133ter C. succ., etc.

207] Les condamnations qui peuvent entraîner l'application de l'article 455 C.I.R. sont prévues expressément dans cet article.

208] Outre d'autres professions citées dans la loi.

209] Pour un exemple datant d'avant la réglementation légale de la profession: Bruxelles, 7 décembre 1983, F.J.F., n° 86/10.

l'administration fiscale un dossier comprenant des pièces dont il connaît le caractère de faux, pourrait être condamné comme complice de l'infraction de faux en écritures ou d'usage de faux ²¹⁰.

Cette infraction n'est du reste pas prévue pour celui qui s'est rendu coupable de violation du secret professionnel, et ce, contrairement à la sanction de l'art. 455 C.I.R.

3. Article 446 C.I.R.

Cet article stipule que le Ministre des Finances ²¹¹ peut, par arrêté motivé, refuser, pour une période qui n'excède pas cinq ans, de reconnaître à toute personne le droit de représenter des contribuables en qualité de mandataire, "sauf si cette personne est soumise à une discipline professionnelle légalement organisée ou si elle exerce son mandat en vertu de la loi ou d'une décision judiciaire".

Voici plus de dix ans, la question avait été soulevée au Sénat ²¹² de savoir si cette sanction pouvait encore s'appliquer à l'expert-comptable, suite à la réglementation légale de la profession en 1985. La réponse est clairement négative: les articles 90 à 94 inclus de la loi du 21 février 1985 prévoient, en effet, un régime disciplinaire pour l'ensemble des membres de l'I.E.C. (de l'époque), de sorte qu'il est manifestement satisfait aux conditions dérogatoires de l'article 446 C.I.R. Logiquement, cette forme d'immunité ne peut pas intervenir en faveur de comportements antérieurs à l'affiliation des membres à l'I.E.C.

Le même raisonnement trouve à s'appliquer au conseil fiscal, suite 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. Ces lois sont entrées en vigueur le jour de la publication des arrêtés d'exécution ²¹³ au Moniteur belge. Pour des faits commis après le 29 juin 1999, le conseil fiscal ne pourra plus être sanctionné en application de l'art. 446 C.I.R.. L'art. 4. 3° de la loi du 22 avril 1999 relative à la discipline professionnelle des experts-comptables et des conseils fiscaux prescrit toutefois, sans doute pour compenser le fait que l'on a mis fin à la possibilité de sanctionner les conseils fiscaux sur la base de l'art. 446 C.I.R., que des sanctions disciplinaires peuvent être infligées à ceux qui "qui lèsent manifestement les droits du Trésor ou qui abusent des procédures fiscales dans l'exercice des activités visées relatives aux affaires fiscales" ^{214/215}. Last but not least, le Ministre obtient désormais un droit d'injonction auprès du Conseil de l'Institut, sur la base de l'art. 5 § 2 de la loi du 22 avril 1999 relative à la discipline professionnelle des experts-comptables et des conseils fiscaux, ce qui signifie qu'il peut lui-même introduire une plainte auprès du Conseil de l'Institut, qui doit ensuite se prononcer sur le renvoi. ²¹⁶.

Pour l'heure, le Code des Impôts sur les Revenus ne contient aucune information sur la nature des "manquements" ainsi visés. La lecture des travaux parlementaires de la loi nous apprend toutefois que sont visés ceux qui "sont incompetents et peu scrupuleux et qui, bien souvent, négligent eux-mêmes de remplir correctement leur devoir envers le fisc ou inondent les services de réclamations non fondées" ²¹⁷. Remarquons, au passage que l'article 446 C.I.R. n'est pas exempt de critiques souvent âpres, notamment sur le plan de sa compatibilité avec l'article 6 C.E.D.H. ²¹⁸. Il est vrai que l'on connaît peu de cas dans lesquels cette sanction a été effectivement appliquée. ²¹⁹

210] TOURNICOURT, R., "Strafrechtelijke verantwoordelijkheid van de belastingconsulenten", in *Strafrechtelijke beteugeling van de belastingfraude*. Referatenboek studieboek 12 december 1981, MAECKELBERGH, W. (ed.), Centrum voor Fiscale Wetenschappen en Bedrijfsbeleid, E.H.S.A.L., 1982, 259.

211] Cette sanction spéciale présente le caractère véritable d'une sanction pénale, bien qu'elle ne soit pas prononcée par le juge, mais par le Ministre des Finances.

212] Q. et R. Parl., Sénat, 1988-89, 28 mars 1989, 1112 (Q. n° 25).

213] Date d'entrée en vigueur: 22 juin 1999.

214] Cf. infra au sujet des sanctions disciplinaires.

215] L'Exposé des Motifs au projet de loi concernant la discipline professionnelle des experts-comptables et des conseils fiscaux, Doc. Parl., (Chambre), 1998-99, n° 1924/1, 24) se réfère par ailleurs expressément à la rédaction de l'art. 446 C.I.R.. Le champ d'application de l'article a été spécifié comme suit: "La négligence répétée des obligations vis-à-vis du fisc, la surcharge des services par des réclamations non fondées, le recours à des artifices et à des méthodes qui déjouent l'application normale des lois fiscales, et plus particulièrement, la collaboration active, avec une intention frauduleuse ou à dessein de nuire, à des infractions aux lois fiscales, ou à celles à organiser."

216] Cf. ci-dessous.

217] Exposé des Motifs au projet de loi portant réforme des impôts sur les revenus, Doc. Parl., Chambre, 1961-62, n° 264/1, 39 et 112.

218] VAN ORSHOVEN, P., *Behoorlijk Rechtsbedeling bij Geschillen over Directe Rijksbelastingen*, Anvers, Kluwer, 1987, 119 et 121; VAN ORSHOVEN, P., "Fiscale administratieve sancties en het recht op behoorlijke rechtsbedeling na het arrest Östürk van het E.H.R.M.", *Fiskofoon*, 1984, 82-92.

219] Pour le commentaire d'un cas concret, voir: KROCKAERT, R., "De belastingsadministratie kan een fiscaal adviseur die te kwader trouw of opzettelijk nalatig is, verbieden om belastingplichtigen te vertegenwoordigen", *De Belgische Accountant*, 1995, 1. Dans cette affaire, un mandataire fiscal s'est vu refuser, pour un délai de deux ans, le droit de représenter des contribuables. Le Conseil d'Etat a rejeté son recours contre cette décision du ministre.