

Protection des titres d'expert-comptable et de conseil fiscal :

l'exercice de la profession et le port des titres d'expert-comptable et de conseil fiscal pendant une suspension sont punissables

Jan Van Droogbroeck
Service juridique IEC

Les articles 61 et 63 de la loi du 23 décembre 2005 portant des dispositions diverses modifient respectivement l'article 58 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales et l'article 27 de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des réviseurs d'entreprises. Par ces amendements, le législateur harmonise la protection pénale du titre des praticiens de l'IEC, de l'IPCF et de l'IRE. La pénalisation de l'exercice de la profession et du port du titre pendant une mesure de suspension constitue un pan de cette harmonisation. Une analyse critique et synoptique de la nouvelle infraction est donnée ci-après. Cette analyse se limite aux praticiens de l'IEC et à la description de l'infraction.

1. Introduction

L'article 58 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales (dénommée ci-après « loi du 22 avril 1999 ») interdit aux personnes qui ne sont pas membres de l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux (dénommé ci-après « Institut ») d'utiliser les titres d'expert-comptable/conseil fiscal ou de faire usage d'un terme susceptible de créer une confusion avec ces titres professionnels. La même disposition légale interdit également à des tiers de proposer ou d'exercer des missions relevant du monopole de l'expert-comptable externe. Les infractions à ces interdictions sont punissables.

La loi du 23 décembre 2005 portant des dispositions diverses modifie la disposition pénale de la loi du 22 avril 1999.¹ Le législateur a introduit une nouvelle infraction par laquelle l'exercice des professions d'expert-comptable et de conseil fiscal ou le port de ces titres professionnels pendant une mesure de suspension sont punissables. La nouvelle pénalisation

est formulée à l'article 58, alinéa 1er, 3^o, de la loi du 22 avril 1999. Les praticiens de l'IPCF et de l'IRE sont soumis à une réglementation qui, mutatis mutandis, réprime le même comportement et prévoit des sanctions identiques.

Cette modification de la loi est une réaction à l'arrêt n° 5/2001 de la Cour d'arbitrage. La Cour a jugé en 2001² que l'article 58 de la loi du 22 avril 1999 violait le principe constitutionnel d'égalité et de non-discrimination (art. 10 et 11 de la Constitution) au motif qu'il prévoit une différence manifestement non justifiée entre la sanction de l'usurpation du titre de comptable(-fiscaliste) agréé et celle de l'usurpation du titre d'expert-comptable ou de conseil fiscal. L'usurpation du titre de comptable ou de comptable-fiscaliste était et est punie d'une peine d'emprisonnement de 8 jours à 3 mois et d'une amende de 200 à 2 000 EUR³ ou de l'une de ces peines. Celui qui usurpait le titre d'expert-comptable et de conseil fiscal risquait uniquement une amende de 200

¹ Art. 61 de la loi du 23 décembre 2005 portant des dispositions diverses (M.B., 30 décembre 2005, deuxième édition). Entrée en vigueur : 9 janvier 2006. Pour

la traduction en langue allemande : voir l'A.R. du 1er avril 2006 établissant la traduction officielle en langue allemande de certaines dispositions de la loi du 23

décembre 2005 portant des dispositions diverses (M.B., 12 mai 2006).

² C.A., 25 janvier 2001, n° 5/2001, M.B., 16 février 2001.

à 1 000 EUR. Selon la Cour, l'échelle de la peine contient une incohérence telle qu'elle aboutit à une différence manifestement déraisonnable dans le traitement d'infractions comparables. La Cour n'a toutefois pas jugé prudent d'annuler la disposition pénale, pour éviter toute impunité. Dans l'attente d'une intervention du législateur, la Cour a décidé d'annuler uniquement, à l'article 58, la référence à l'article 10 de la loi-cadre du 1er mars 1976⁴, dans la mesure où cette disposition permet de sanctionner l'usurpation du titre de comptable(-fiscaliste) d'une peine plus lourde qu'une amende de 1 000 EUR. À la suite de cet arrêt, les personnes qui usurpaient le titre de comptable(-fiscaliste) ou ajoutaient à ce titre une mention pouvant prêter à confusion ne pouvaient plus être punies d'une peine d'emprisonnement ou d'une amende supérieure à 1 000 EUR.

La loi du 23 décembre 2005 harmonise, dans une large mesure, la protection pénale de la profession et du titre des praticiens de l'IEC, l'IPCF et l'IRE

En modifiant la loi du 23 décembre 2005, le législateur pénal harmonise la législation relative à la protection pénale du titre des praticiens de l'IEC, de l'IPCF et de l'IRE. Dans ce sens, la loi du 23 décembre 2005 va plus loin que ce qui est réellement exigé par la Cour d'arbitrage. Le législateur ne s'est en effet pas limité à harmoniser les peines prévues pour l'usurpation des titres d'expert-comptable, de conseil fiscal et de comptable(-fiscaliste) agréé. La modification légale intervenue a harmonisé, dans une large mesure, tous les aspects du droit pénal (sanctions et infractions) en matière de protection de tous les titulaires des professions fiscales et économiques réglementées.⁵

³ À majorer des décimes additionnels (x 5,5).

⁴ Les peines prévues pour l'usurpation des titres de comptable agréé et de comptable-fiscaliste agréé ne sont pas reprises dans le texte de l'ancien article 58 de la loi du 22 avril 1999, mais bien à l'article 10 de la loi-cadre du 1er

mars 1976 réglementant la protection du titre professionnel et l'exercice des professions intellectuelles prestataires de services, auquel l'article 58 renvoie.

⁵ Le législateur pénal « a oublié », toutefois, d'incriminer l'usage d'un terme susceptible de

Un élément de cette harmonisation est l'incrimination de l'exercice des activités professionnelles d'expert-comptable, conseil fiscal, comptable(-fiscaliste) agréé et réviseur d'entreprises, et le port de ces titres pendant une mesure de suspension exécutoire. Avant la loi du 23 décembre 2005, seuls les membres et stagiaires de l'IPCF pouvaient être poursuivis pénalement pour l'exercice de la profession pendant une mesure de suspension. À cet égard, l'ancien article 58 de la loi du 22 avril 1999 déclarait l'article 10, 3°, de la loi-cadre⁶ d'application aux praticiens de l'IPCF qui étaient suspendus. Cette disposition pénale sanctionne celui qui exerce la profession alors qu'il fait l'objet d'une mesure de suspension assortie d'une amende correctionnelle ou d'une peine d'emprisonnement. Une telle disposition pénale n'existait pas à l'égard des praticiens de l'IEC et de l'IRE. En vertu de la jurisprudence de la Cour de cassation⁷, un expert-comptable suspendu qui utilisait son titre professionnel pouvait, il est vrai, être poursuivi de ce chef sur la base de l'ancien article 58. Avant la loi du 23 décembre 2005, un expert-comptable suspendu pouvait déjà être poursuivi pénalement pour des infractions au monopole de l'expert-comptable externe et/ou pour exercice illégal de la profession de comptable. Le conseil fiscal suspendu qui, avant la loi du 23 décembre 2005, fournissait des services ne pouvait, toutefois, être poursuivi pénalement s'il le faisait sans utiliser son titre professionnel.

2. Éléments constitutifs de la nouvelle infraction

L'infraction décrite à l'article 58, 3°, de la loi du 22 avril 1999 est composée des éléments cumulatifs suivants :

- possession par l'auteur de la qualité d'expert-comptable et/ou de conseil fiscal ;
- condamnation à une mesure de suspension exécutoire ;
- exercice de la profession d'expert-comptable ou de conseil fiscal ou port de ces titres professionnels ;
- dol général.

Ces éléments sont plus amplement analysés ci-après.

prêter à confusion avec le titre de « réviseur d'entreprises ».

⁶ La loi-cadre du 27 mars 1976 réglementant la protection du titre professionnel et l'exercice des professions intellectuelles prestataires de services.

2.1. Qualité de l'auteur

La nouvelle infraction est une « infraction propre ». La loi exige que l'auteur possède une qualité déterminée. Les personnes qui ne possèdent pas cette qualité peuvent, il est vrai, être poursuivies sur le plan pénal par le biais de la figure juridique de la participation criminelle (complice ou coauteur).

L'auteur doit posséder la qualité d'expert-comptable ou de conseil fiscal. Tant des personnes physiques que des personnes morales peuvent posséder ces qualités. À la possession de cette qualité est associé le droit exclusif de porter un titre professionnel déterminé et d'offrir ou d'accomplir des activités déterminées. Les personnes qui ne sont pas inscrites comme expert-comptable et/ou conseil fiscal au tableau des membres de l'Institut ne sont pas autorisées à porter ces titres professionnels ou à faire usage d'un terme susceptible de créer la confusion avec ces titres. Seuls les experts-comptables (externes) qui sont membres de l'IEC sont autorisés à proposer ou à accomplir les activités décrites aux articles 34 et 37 de la loi du 22 avril 1999. Les membres ou les stagiaires de l'IPCF⁸ et de l'IRE sont, il est vrai, autorisés à exercer les activités dans une mesure limitée. En principe, la qualité de conseil fiscal n'est toutefois pas requise pour prester les services fiscaux énumérés à l'article 38 de la loi précitée. Le législateur n'a, en effet, pas réservé le monopole de ces activités aux conseils fiscaux agréés par l'IEC, de sorte que ces services peuvent être prestés par chacun.⁹ Il est interdit au praticien suspendu d'exercer ces droits pour la durée de la suspension. Le fait que des stagiaires puissent également commettre l'infraction est examiné ci-dessous (voir section 3).

2.2. Existence d'une mesure de suspension exécutoire

L'auteur de l'infraction fait l'objet d'une mesure de suspension exécutoire. Les termes « mesure de suspension » impliquent que le juge disciplinaire (commission de discipline ou commission d'appel) ait condamné le praticien à une interdiction temporaire (max. 1 an) d'exercer en Belgique la profession d'expert-comptable ou de conseil fiscal et de porter publiquement son titre professionnel.

Lorsqu'il a introduit la notion de « mesure de suspension » dans la disposition pénale, le législateur s'est inspiré de l'article 10, 3°, de la loi-cadre du 1er mars 1976 réglementant la protection du titre professionnel et l'exercice des professions intellectuelles prestataires de services. Cette disposition légale incrimine l'exercice, par un praticien suspendu, d'une profession réglementée en vertu de la loi-cadre.

Lors de la rédaction de l'article 58, 3°, de la loi du 22 avril 1999, le législateur a complété le texte de l'article 10, 3°, de la loi-cadre du 1er mars 1976 par le mot « exécutoire ». La suspension est exécutoire si la décision condamnatrice du juge disciplinaire est définitive. La décision condamnatrice du juge disciplinaire doit, par conséquent, avoir été coulée en force de chose jugée parce qu'aucun recours avec effet suspensif (opposition, appel ou pourvoi en cassation) n'a été introduit contre la condamnation disciplinaire dans le délai légal pour ce faire, ou parce que la suspension reste maintenue comme sanction disciplinaire après épuisement de tous les recours. Un expert-comptable qui est condamné à une suspension par la commission de discipline ne commet, dès lors, aucune infraction s'il continue à exercer sa profession pendant la période qui se situe entre l'introduction de l'appel contre cette sanction disciplinaire et la décision de la commission d'appel sur ce recours. Cette précision confirme la règle évidente selon laquelle un praticien n'est pas tenu au respect d'une suspension si cette sanction disciplinaire ne peut pas être exécutée suite à l'introduction d'un recours avec effet suspensif.

L'article 58, 3°, de la loi du 22 avril 1999 vise uniquement la suspension disciplinaire. Dans la déontologie de l'IEC, la suspension est également prévue comme sanction administrative. Ainsi, un expert-comptable ou un conseil fiscal qui, à la suite d'une condamnation ou d'une autre mesure, se trouve dans l'impossibilité d'exercer sa profession peut être suspendu par le Conseil de l'IEC pour la durée de la mesure¹⁰, dans l'intérêt de la profession. Cette sanction peut, par exemple, être imposée au praticien qui a été condamné par le juge disciplinaire à une interdiction professionnelle à la suite d'infractions à la législation fiscale (art. 455 du C.I.R. 1992). À l'article 58, 3°, de la loi du 22 avril 1999, le législateur n'a pas précisé expressément la nature de la mesure de suspen-

⁷ Cass., 10 septembre 2002, *T. Strafr.*, 2003, 202 et *R.W.*, 2002-03, 1138.

⁸ Cass., 30 juin 2005, C.04.0339.F, *www.cass.be*.

⁹ Les exceptions légales au principe du libre exercice des services fiscaux sont rares : voir,

entre autres, (1) l'interdiction professionnelle pénale dans les affaires fiscales en vertu des articles 455 du C.I.R. 1992, (2) le conseil fiscal qui est condamné à une radiation ou à une suspension (art. 5 de la loi du 22 avril 1999 relative à la discipline professionnelle des

experts-comptables et des conseils fiscaux) et (3) l'interdiction de représenter une entreprise dans des affaires fiscales dans le chef de l'expert-comptable externe lorsqu'il accomplit, pour ce contribuable, une mission de monopole ou la mission visée aux articles 166

sion (administrative ou disciplinaire). Néanmoins, cette disposition pénale ne vise que la suspension disciplinaire. Dans les travaux préparatoires de l'article 10, 3°, de la loi-cadre, qui ont inspiré le texte de l'article 58, 3°, le législateur renvoie explicitement à la peine disciplinaire de la suspension.¹¹ Un premier commentaire du nouvel article 58 mentionne uniquement la possibilité d'une suspension par les organes disciplinaires.¹²

Un expert-comptable qui a été condamné à une suspension par la commission de discipline ne commet aucune infraction s'il continue à exercer sa profession pendant la période qui se situe entre l'introduction de l'appel contre cette sanction disciplinaire et la décision de la commission d'appel sur ce recours

2.3. Le port du titre professionnel ou l'exercice des activités professionnelles

Le législateur pénal interdit l'exercice des activités professionnelles d'expert-comptable et de conseil fiscal ou le port de ces titres professionnels pendant une suspension. Il n'est donc pas requis que l'auteur ait, à la fois, exercé les activités professionnelles et porté le titre professionnel pour mettre en cause sa responsabilité pénale.

Le législateur pénal doit formuler une infraction dans le texte de la disposition pénale en des termes suffisamment précis, clairs et offrant la sécurité juridique, de manière à ce que l'auteur sache à l'avance si son comportement est conforme à la loi pénale et qu'une trop grande liberté d'appréciation

ne soit pas laissée au juge pénal dans l'interprétation de la loi pénale (principe *lex certa*).¹³ La question se pose de savoir si la définition de l'infraction répond à cette exigence.

À première vue, la nouvelle disposition pénale semble vouloir sanctionner pénalement le non-respect d'une suspension par le praticien condamné. C'était également l'objectif du législateur lors de l'introduction de l'article 10, 3°, de la loi-cadre.¹⁴ Les comportements qui sont visés par le législateur pénal ne correspondent, toutefois, pas toujours à la notion de suspension, telle que définie à l'article 5, § 1er, de la loi du 22 avril 1999 relative à la discipline professionnelle des experts-comptables et des conseils fiscaux (dénommée ci-après « loi disciplinaire »). Ainsi, l'article 5 de la loi disciplinaire ne prévoit pas expressément que la suspension implique l'interdiction de porter le titre professionnel pendant la période de suspension. Une suspension implique, toutefois, la radiation temporaire du tableau des membres et, en conséquence, la perte des droits qui sont exclusivement liés à la possession de la qualité d'expert-comptable et de conseil fiscal, comme le port du titre d'expert-comptable ou de conseil fiscal. Sur la base du principe de l'autonomie conceptuelle du droit pénal, le juge pénal n'est d'ailleurs pas lié par la définition que l'article 5 de la loi disciplinaire donne à la notion de « suspension ». En application du même principe, il expliquera les termes « exercice d'une activité professionnelle » et « port du titre professionnel ».

Il ressort de la liste suivante quels sont les comportements qui sont visés par la disposition pénale de l'article 58, 3°, de la loi du 22 avril 1999 :

- **exercice des activités décrites aux articles 34, 37 et 38 de la loi du 22 avril 1999**

Par exercice de l'activité professionnelle, il y a lieu d'entendre en premier lieu les activités énumérées aux articles 34 et 37 (expert-comptable) et 38 (conseil fiscal) de la loi du 22 avril 1999. Sont également visées les missions confiées par des lois spéciales à l'expert-comptable (externe), comme les rapports de contrôle imposés par le Code des sociétés.

Toutefois, l'expert-comptable ou le conseil fiscal suspendu qui poursuit ses activités professionnelles ne commet pas d'infraction à l'article 58, 3°, de la loi du 22 avril 1999 s'il

et 167 du C. soc., ou dans le chef du réviseur d'entreprises lorsqu'il accomplit une mission révisoriale dans l'entreprise à représenter (art. 19 *in fine* et 34, 5° *in fine*, de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales).

¹⁰ Art. 11 de l'A.R. du 2 mars 1989 fixant le règlement d'ordre intérieur de l'Institut des Experts-Comptables.

¹¹ Voir projet de loi modifiant la loi-cadre du 1er mars 1976 réglementant la protection du titre professionnel et l'exercice des professions intellectuelles prestataires de services, Rap-

port Vermeiren, *Doc. parl.*, Sénat, 1984-85, n° 667/1.

¹² G. LENAERTS, « L'exercice illégal des professions économiques est sanctionné plus sévèrement ! », Pacioli, 2006, n° 201, p. 3 et « Strengere strafsancities voor economische beroepen en beperking aansprakelijkheid

est autorisé à exercer ces activités professionnelles dans une autre qualité. Un expert-comptable peut encore accepter des missions de travaux comptables s'il y est autorisé en tant que réviseur d'entreprises. L'article 58 renvoie en effet à « l'activité professionnelle d'expert-comptable et de conseil fiscal » et non aux « activités professionnelles décrites aux articles 34, 37 et 38 de la loi du 22 avril 1999 ».

- **exercice des activités qui sont compatibles avec la qualité d'expert-comptable ou de conseil fiscal**

Un membre de l'Institut intervient parfois en qualité de liquidateur de sociétés, de commissaire au sursis ou de curateur adjoint. Les experts-comptables externes entrent également en ligne de compte pour une nomination en tant que juge consulaire. Tous ces mandats et fonctions sont compatibles avec la qualité d'expert-comptable ou de conseil fiscal.

L'exercice de ces fonctions et mandats pendant la suspension est également punissable. Le législateur utilise, dans la définition de l'infraction, les termes « exercice de l'activité professionnelle d'expert-comptable et de conseil fiscal ». Cette définition inclut tant les activités professionnelles d'expert-comptable/conseil fiscal au sens strict (voyez numéro marginal 13) que les activités et fonctions qui sont compatibles avec ces qualités. Une suspension implique, en effet, la radiation temporaire du tableau des membres et, en conséquence, la perte de la qualité d'expert-comptable et de conseil fiscal. Les mandats et fonctions qui sont attribués à l'expert-comptable ou au conseil fiscal en raison de la possession de cette qualité ne peuvent, dès lors, plus être exercés pendant la suspension.

Pour délimiter la catégorie des « activités compatibles », il est utile de définir des critères permettant de vérifier si une activité déterminée est visée ou non par l'article 58, 3°, de la loi du 22 avril 1999. S'il ressort, directement¹⁵ ou indirectement¹⁶, des travaux préparatoires de la législation ou du texte de la loi même que le législateur a (également) l'intention de confier l'exercice du mandat à l'expert-comptable ou au conseil fiscal en raison de la possession de cette qualité professionnelle, ce dernier exerce alors une activité professionnelle. On évite ainsi des poursuites pour l'exercice de fonctions

qui sont, il est vrai, compatibles avec la qualité d'expert-comptable ou de conseil fiscal, mais qui ne présentent pratiquement aucun lien avec son statut professionnel.¹⁷

Si la possession de la qualité d'expert-comptable ou de conseil fiscal ne constitue pas un critère implicite ou explicite pour l'exercice du mandat en question, et si le client désigne néanmoins le praticien sur la base de sa qualité d'expert-comptable ou de conseil fiscal, celui-ci est alors punissable

Il n'est pas requis que le praticien suspendu ait exercé les activités professionnelles et porté le titre professionnel pour mettre en cause sa responsabilité pénale

s'il utilise son titre professionnel dans l'exercice de ce mandat. C'est le cas lorsque l'expert-comptable, qui est désigné comme liquidateur d'une société, utilise l'en-tête de son papier à lettre professionnel dans ses contacts avec les créanciers de la société mise en liquidation. Reste évidemment à savoir si, dans la pratique, une suspension de longue durée de l'expert-comptable ou du conseil fiscal ne conduira pas à la fin du mandat, à la demande ou non du praticien suspendu lui-même.

- **participation à la prise de décision de l'IEC et fonction de maître de stage**

Conformément à l'article 5, § 1er, de la loi du 22 avril 1999, une suspension implique également l'interdiction de participer aux délibérations et aux élections des assemblées générales, du conseil et des commissions¹⁸ de l'Institut, ainsi que de la commission d'appel, pendant la durée de l'exécution de cette peine disciplinaire. Le règlement d'ordre intérieur confirme cette règle en stipulant que les membres suspendus ne peuvent pas se porter candidats

bedrijfsrevisoren », *Accountancy Actualiteit*, 2006, n° 1, p. 3.

¹³ Voir Cour d'arbitrage n° 40/2006 du 15 mars 2006, www.arbitrage.be.

¹⁴ Voir note infrapaginale 11.

¹⁵ Les articles 205 et 300 du Code judiciaire relatifs aux juges consulaires renvoient explicitement à l'expert-comptable.

¹⁶ L'article 19 de la loi relative au concordat judiciaire prévoit que le juge peut désigner, comme commissaire au sursis, des personnes qui ont de l'expérience en matière de

comptabilité ou qui sont tenues par un code de déontologie.

¹⁷ Exemple : l'expert-comptable est administrateur d'une association sportive.

¹⁸ Sont visées, les commissions instituées par la loi ou en vertu de la loi du 22 avril 1999 (commission de discipline, commission de

pour les mandats élus par les membres de l'assemblée générale (président, vice-président, membre du conseil et de la commission d'appel, commissaire).¹⁹

La qualité d'expert-comptable ou de conseil fiscal est également requise pour voter (droit de vote) ou pour se faire élire (droit d'éligibilité), pour participer aux travaux de certaines commissions (commission de stage, commission de discipline et commission d'appel) et pour pouvoir exercer certaines fonctions (président, vice-président, membre du conseil, commissaire, trésorier, secrétaire). Il en va de même pour l'exercice de la fonction de maître de stage.²⁰

Comme l'exercice de tous ces droits ou mandats est étroitement lié à l'affiliation à l'IEC, leur exercice relève de la profession d'expert-comptable ou de conseil fiscal. Le praticien commet une infraction à l'article 58, 3°, de la loi du 22 avril 1999 s'il ne s'en abstient pas pendant sa suspension. Même si tout cela ne relève pas de l'« exercice des activités professionnelles d'expert-comptable ou de conseil fiscal », le praticien suspendu est punissable, en vertu de l'article 58, 3°, s'il fait usage de son titre professionnel dans l'exercice de son droit de vote, de sa fonction ou de son mandat. Dans la pratique, ce sera généralement le cas.

- **port du titre d'expert-comptable ou de conseil fiscal**

Le nouvel article 58, 3°, prévoit, ensuite, que le praticien suspendu ne peut pas faire usage du titre professionnel pendant la période de suspension, bien que l'usage du titre d'expert-comptable ou de conseil fiscal ne soit pas expressément interdit par l'article 5, § 1er, de la loi disciplinaire et l'article 10, 3°, de la loi-cadre.

La Cour de cassation²¹ a déjà considéré, sous l'empire de l'ancien article 58 de la loi du 22 avril 1999, qu'un praticien suspendu, en l'espèce un expert-comptable, n'était pas autorisé à porter le titre professionnel. Apparemment, le législateur a estimé nécessaire de le prévoir expressément dans la disposition pénale. Le droit disciplinaire des membres de l'IEC définit, en effet, une suspension comme une interdiction d'exercer la profession d'expert-comptable ou de conseil fiscal pour la période fixée dans la peine disciplinaire (lire : la décision du juge disciplinaire). Pour éviter tout problème d'interprétation, le port du titre professionnel pendant une

stage) et les commissions que le conseil institue lui-même conformément à l'article 7 de la loi du 22 avril 1999 (par ex., une commission de surveillance).

¹⁹ Art. 24 de l'A.R. du 2 mars 1989 fixant le règlement d'ordre intérieur de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises.

²⁰ Art. 28 de la loi du 22 avril 1999. Voir également les art. 22 et 41 de l'A.R. du 8 avril 2003 relatif à l'examen d'admission, au stage

Le praticien suspendu qui fait usage d'un terme susceptible de créer la confusion avec le titre d'expert-comptable ou de conseil fiscal commet une infraction, non pas à l'article 58, 3°, mais bien à l'article 58, 1°, de la loi du 22 avril 1999

suspension est également incriminé expressément, en marge de l'exercice de la profession.

Le praticien qui fait usage d'un terme susceptible de créer la confusion avec le titre d'expert-comptable ou de conseil fiscal commet une infraction, non pas à l'article 58, 3°, mais bien à l'article 58, 1°, de la loi du 22 avril 1999.

2.4. Dol général

La loi, dans sa définition de l'infraction, ne prévoit pas expressément que l'auteur doit accomplir les actes visés dans la disposition légale, en l'espèce l'exercice de l'activité professionnelle ou le port du titre professionnel, de manière délibérée ou par négligence. Mais le fait que le législateur n'ait pas précisé la forme de l'infraction ne signifie pas pour autant que l'élément moral (intention ou négligence) n'existe pas ou n'est pas nécessaire pour la réalisation de l'infraction. Toute infraction requiert, en effet, un élément moral, même lorsque celui-ci n'est pas mentionné dans la disposition pénale.²² Pour pouvoir déterminer l'élément moral d'une infraction, le juge pénal doit rechercher la volonté du législateur en se fondant sur la nature de l'infraction et sur le texte de la disposition légale qui réprime le comportement.²³

et à l'examen d'aptitude d'expert-comptable et/ou de conseil fiscal. Voir également l'art. 19 du règlement de stage de l'IPCF, approuvé par l'A.R. du 29 janvier 1998, en ce qui concerne les experts-comptables qui interviennent

Il ressort de la nature des infractions que le dol général ou spécial est requis. Le dol général implique que l'auteur de l'infraction accomplit sciemment et volontairement un acte interdit par la loi.²⁴ « Sciemment » exige que l'auteur agisse en connaissant tant le caractère punissable de son comportement que le fait que tous ses éléments matériels soient réalisés, c'est-à-dire qu'une infraction soit commise.²⁵ « Volontairement » exige que l'auteur ait l'intention de réaliser l'élément matériel de l'infraction, c'est-à-dire l'acte interdit ou l'abstention interdite.²⁶ Le dol spécial implique qu'il y a lieu d'apporter la preuve, non seulement du fait que l'élément moral a été commis sciemment et volontairement, mais également de l'existence d'un mobile défini par le législateur, comme l'intention de nuire. Sauf si la loi en dispose autrement, les mobiles de l'auteur n'influent pas sur l'existence de l'infraction.²⁷ Les mobiles jouent cependant un rôle important dans la répression de l'infraction, notamment comme circonstances (de fait) atténuantes ou aggravantes. La jurisprudence n'exige pas que les infractions relatives au titre professionnel de l'expert-comptable ou de conseil fiscal soient commises avec une intention particulière.²⁸

3. Application de l'article 58, 3°, de la loi du 22 avril 1999 aux stagiaires de l'IEC

L'auteur possède la qualité d'expert-comptable ou de conseil fiscal. La question se pose toutefois de savoir si l'article 58, 3°, de la loi du 22 avril 1999 s'applique également au stagiaire (suspendu). La réponse à cette question varie selon que le stagiaire porte le titre professionnel d'expert-comptable ou de conseil fiscal, ou exerce l'activité professionnelle d'un expert-comptable ou d'un conseil fiscal :

3.1. Port du titre d'expert-comptable ou de conseil fiscal pendant la suspension

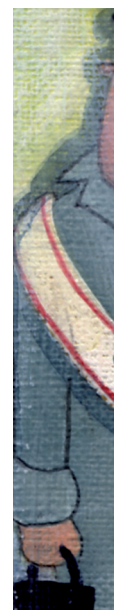
Les stagiaires ne tombent pas sous le champ d'application de l'article 58, 3°, de la loi du 22 avril 1999. En vertu de l'article 16 de la loi du 22 avril 1999, ils peuvent porter le titre d'expert-comptable ou de conseil fiscal uniquement si ce titre est accompagné de la mention « stagiaire ». Si un stagiaire (suspendu) porte néanmoins le titre d'expert-comptable ou de conseil fiscal pendant sa suspension, il risque des poursuites sur base de l'article 58, 1°, de la loi du 22 avril 1999, qui réprime les infractions à l'article 16.

3.2. Exercice des activités professionnelles d'expert-comptable ou de conseil fiscal pendant la suspension

Il ne peut être répondu positivement à cette question que si les stagiaires sont autorisés à exercer les activités professionnelles d'expert-comptable ou de conseil fiscal pendant leur stage.

En vertu de l'article 48 de la loi du 22 avril 1999, les experts-comptables stagiaires sont autorisés à exercer les activités professionnelles d'un comptable(-fiscaliste) agréé. Les missions d'un comptable sont définies à l'article 49 de la loi du 22 avril 1999. Ces missions correspondent à celles d'un expert-comptable, à l'exception toutefois des missions que le législateur réserve aux experts-comptables externes (missions de monopole). Dans l'accomplissement de ses missions de monopole, l'expert-comptable externe peut toutefois se faire assister par son stagiaire.²⁹ Ainsi, un expert-comptable stagiaire peut organiser et tenir la comptabilité de tiers.

Étant donné que le législateur n'a pas réservé les activités du conseil fiscal aux conseils fiscaux agréés par l'Institut, les conseils fiscaux stagiaires sont autorisés à les exercer. Ils peuvent donc remettre un avis sur le plan fiscal, représenter des contribuables devant



ment comme maître de stage d'un comptable stagiaire.

²¹ Voir note infrapaginale 7.

²² Cass., 19 novembre 1997, *Arr. cass.*, 1997, 1180.

²³ Cass., 16 septembre 1974, *Arr. cass.*, 1975, 62.

²⁴ Cass., 23 novembre 1999, *Arr. cass.*, 1999, n° 624.

²⁵ Même arrêt de cassation.

²⁶ Même arrêt de cassation.

²⁷ Cass., 5 octobre 1988, *Arr. cass.*, 1988-89, 142.

²⁸ Corr. Courtrai, 10 mars 1995, inédit.

²⁹ Art. 17 de l'A.R. du 1er mars 1998 fixant le règlement de déontologie des experts-comptables.

³⁰ Art. 32 de l'A.R. du 8 avril 2003 relatif à l'examen d'admission, au stage et à l'examen d'aptitude d'expert-comptable et/ou de conseil fiscal.

l'Administration fiscale et les aider à remplir leurs obligations fiscales.

Les stagiaires peuvent donc exercer entièrement (conseil fiscal stagiaire) ou partiellement (expert-comptable stagiaire) les activités professionnelles de la fonction qu'ils ambitionnent. S'ils se voient infliger une suspension pendant leur stage et qu'ils continuent à exercer ces activités, ils risquent des poursuites pénales pour violation de l'article 58, 3°, de la loi du 22 avril 1999. Même si l'article 58, 3°, ne s'appliquait pas aux experts-comptables stagiaires de l'IEC, des poursuites sont toujours possibles sur la base de l'article 58, 2°, qui réprime les infractions à l'article 48 de la loi du 22 avril 1999. En cas de suspension, le stage de l'expert-comptable stagiaire est interrompu pour la durée de la suspension et le stagiaire n'est donc pas autorisé, sur base de l'article 48, à exercer les activités professionnelles d'un comptable.³⁰

La loi ne requiert pas que l'auteur de l'infraction agisse avec une intention particulière

4. Conclusion - Une brève évaluation de la loi...

Il est très louable que le législateur pénal ait harmonisé, dans une large mesure, les dispositions légales relatives à la protection pénale du titre et de la profession des titulaires des professions fiscales et économiques.³¹ Cela favorise l'égalité juridique et le rapprochement entre les trois statuts professionnels (IEC, IRE et IPCF).

Cette répression est, toutefois, (en partie) superflue. Sous l'empire de l'ancien article 58, la Cour de cassation³² avait déjà considéré qu'un expert-comptable (ou un conseil fiscal) n'était pas autorisé à utiliser son titre professionnel pendant une suspension. La Cour estimait que la suspension d'un expert-comptable ou d'un conseil fiscal entraîne, en effet, la radiation temporaire du tableau des membres pour la durée de cette sanction disciplinaire et, par conséquent, la suppression du droit d'utiliser le titre professionnel. Sous l'empire de l'ancien article 58, un expert-comptable suspendu pouvait

déjà, pour la même raison, être poursuivi pénalement pour infraction au monopole de l'expert-comptable externe et/ou exercice illégal de la profession de comptable. Un conseil fiscal suspendu qui, sous l'empire de l'ancien article 58, continuait à exercer les activités de conseil fiscal ne pouvait, toutefois, être poursuivi que sur le plan disciplinaire par l'Institut.

Les activités fiscales énoncées à l'article 38 de la loi du 22 avril 1999 n'ont pas été monopolisées au profit des conseils fiscaux agréés par l'Institut (ou des comptables-fiscalistes). Sur base de l'ancien article 58, il était déjà possible de poursuivre pénalement le conseil fiscal suspendu s'il utilisait son titre professionnel. Cette lacune est désormais comblée par l'article 58, 3°, grâce à la pénalisation de l'exercice de la profession de conseil fiscal pendant une suspension.

Le législateur a uniquement harmonisé les dispositions de droit matériel. En ce qui concerne la recherche des infractions à la législation relative à la protection de la profession de comptable(-fiscaliste), les articles 12 et 13 de la loi-cadre du 1er mars 1976 restent entièrement d'application. Les procès-verbaux des fonctionnaires de la Direction générale du Contrôle et de la Médiation qui constatent les infractions ont une force probante particulière (« jusqu'à preuve du contraire »), ce qui allège la charge de la preuve incombant aux parties poursuivantes (parquet et IPCF) dans le cadre des poursuites judiciaires des auteurs. L'article 13 instaure un délit de contrôle. Ces dispositions ne s'appliquent pas à l'IEC et à l'IRE.

Il serait souhaitable, en outre, que le législateur sanctionne également sur le plan pénal les membres de l'IEC qui ne respectent pas l'interdiction, imposée par le juge disciplinaire (ou le conseil), d'accepter ou de poursuivre certaines missions. Cette peine disciplinaire sanctionne les experts-comptables externes qui n'ont pas respecté les normes de contrôle de l'Institut lors de la rédaction d'un rapport de contrôle. Étant donné que le condamné conserve son inscription sur la sous-liste des experts-comptables externes, aucune poursuite pénale n'est possible s'il n'observe pas cette sanction. Ce faisant, on pénaliserait le non-respect de toutes les sanctions disciplinaires lourdes (radiation, suspension et interdiction d'accomplir des missions).

Il est à espérer que le législateur remédiera à ces « imperfections » lors de la réalisation de la fusion entre l'IPCF et l'IEC. ●

³¹ Le législateur a toutefois oublié d'incriminer l'usage de termes susceptibles de prêter à confusion avec le titre de réviseur d'entreprises.

³² Voir note infrapaginale 7.