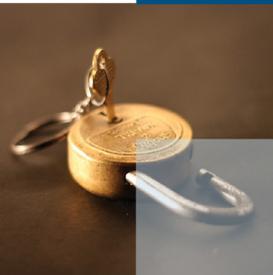




Interrogatoire



Perquisition



Saisie



L'ÉTENDUE DU SECRET PROFESSIONNEL DU RÉVISEUR D'ENTREPRISES NOTAMMENT EN CAS DE PERQUISITION

Institut des Réviseurs d'Entreprises
Institut royal



Créé par la loi du 22 juillet 1953

Bd E. Jacqmain 135/1 – 1000 Bruxelles – info@ibr-ire.be – www.ibr-ire.be

IBR - IRE

ÉDITEUR RESPONSABLE

Marc BIHAIN
Secrétaire général
Boulevard E. Jacqmain 135/1
1000 Brussel
info@ibr-ire.be

TEXTE FINALISÉ LE

2 février 2015

RÉALISATION ET PRODUCTION

Institut des Réviseurs d'entreprises

**CONSULTEZ LE SITE
INTERNET DE L'IRE**

www.ibr-ire.be

Table des matières

1. Notion, objet, portée et durée du secret professionnel	p. 5
1.1. Introduction	p. 5
1.2. Notion	p. 6
1.3. Durée	p. 7
2. Personnes tenues au secret professionnel	p. 8
3. Délit de violation du secret professionnel	p. 8
4. Exceptions au secret professionnel	p. 9
4.1. Obligation légale de parler	p. 9
4.2. Faculté de parler – les exceptions liées à une procédure judiciaire	p. 12
4.3. Les exceptions prévues à l'article 79 de la loi du 22 juillet 1953	p. 12
5. Attitude du réviseur d'entreprises dans le cadre de l'enquête pénale	p. 14
5.1. Dans le cadre d'une information préliminaire – sans inculpation	p. 14
5.2. Dans le cadre d'une instruction – sans ou avec inculpation	p. 15
6. Perquisition et saisie auprès d'un réviseur d'entreprises – présence d'un représentant de l'IRE	p. 16
6.1. Généralités	p. 16
6.2. Présence d'un représentant de l'IRE	p. 17
6.3. Saisie	p. 19
6.4. Rôle du juge d'instruction lors de la perquisition	p. 19
7. Annexes	p. 20
7.1. FAQs	p. 20
7.2. Exemple de déclaration introductive du réviseur interrogé à faire figurer dans le procès-verbal d'audition	p. 21
7.3. DO - DON'T	p. 23
7.4. Schémas	p. 25



De gauche à droite :

STÉPHANE FOLIE (Chef de service Surveillance et Contrôle Qualité IRE), **ERWIN VANDERSTAPPEN** (Chef de service Affaires juridiques IRE & Juriste d'entreprise, Délégué général ICCI)

1. NOTION, OBJET, PORTEE ET DUREE DU SECRET PROFESSIONNEL

1.1. Introduction

1. D'où vient l'obligation de respecter le secret professionnel ? Ce besoin de respecter le secret professionnel remonte à l'antiquité et vise à garantir la confiance nécessaire devant exister dans le cadre de l'exercice de certaines professions. Il n'existe pas, en droit belge, de texte définissant le secret professionnel de manière générale mais le non-respect de ce secret est pénalement sanctionné. L'article 458 du Code pénal stipule : « *Les médecins, chirurgiens, officiers de santé, pharmaciens, sages-femmes et toutes autres personnes dépositaires par état ou par profession, des secrets qu'on leur confie, qui, hors le cas où ils sont appelés à rendre témoignage en justice ou devant une commission d'enquête parlementaire et celui où la loi les oblige à faire connaître ces secrets, les auront révélés, seront punis d'un emprisonnement de huit jours à six mois et d'une amende de cent euros à cinq cent euros.* »

2. L'article 458 du Code pénal vise nommément certains professionnels du secteur des soins de santé et contient, par la suite, une formulation générale visant les dépositaires de secrets par état ou par profession. Sont ainsi visés les avocats, notaires, magistrats, greffiers, huissiers de justice, policiers, réviseurs d'entreprises, experts-comptables, ou encore les ministres du culte et conducteurs d'ambulance, etc.¹.

3. La base légale du secret professionnel du réviseur d'entreprises est inscrite dans l'article 79 de la loi du 22 juillet 1953 :

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

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



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

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

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

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

1. S. FOLIE, M. DE WOLF et H. FRONVILLE, « Le secret professionnel des réviseurs d'entreprises » dans *L'entreprise et le secret*, V. CASSIERS et S. GILSON (ed.), Bruxelles, Larcier, 2014, p.199.

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

1.2. Notion

4. Que vise le secret professionnel ? Un secret, c'est ce que l'on tient à cacher. Si on le révèle à une personne de confiance, c'est avec la volonté qu'il reste inconnu des tiers. Tout fait devient dès lors un secret professionnel lorsque le professionnel consulté en a eu connaissance :

- soit en tant que confiance nécessaire à l'exercice de sa profession ;
- soit en tant que secret par nature recueilli en raison ou à l'occasion de celle-ci.

Ainsi violerait le secret professionnel, le réviseur d'entreprises qui indiquerait l'identité d'un client³ ; qui divulguerait les confidences reçues du client ; ou même le réviseur qui ferait savoir qu'une entreprise est en difficulté sauf s'il y est tenu par les normes professionnelles.

5. Le secret professionnel couvre tous les faits et informations de nature confidentielle dont le réviseur d'entreprises a connaissance du fait de sa profession ou à l'occasion de l'exercice de celle-ci. Il doit exister un lien de causalité entre la profession exercée et les données confidentielles recueillies⁴. L'obligation au secret, touchant à l'ordre public, est générale et s'étend à toute l'activité du réviseur d'entreprises. Le secret ne se limite pas aux seules confidences des dirigeants de l'entreprise contrôlée, il couvre tout ce que le réviseur d'entreprises a vu, constaté, découvert, appris ou surpris dans l'exercice de sa profession, même à l'insu de son client. Il ne porte par contre pas sur des informations dont la publication est requise par la loi. Les mentions légalement requises dans les rapports émis par les réviseurs d'entreprises ne sont bien entendu pas couvertes par le secret professionnel.

6. Dans un avis de 2005 le Conseil de l'IRE tenait à rappeler que le secret professionnel vise les données confidentielles et selon l'avis de la Commission juridique, il y a lieu d'examiner la nature des données pour apprécier le caractère confidentiel⁵.

In concreto, deux hypothèses doivent être distinguées :

1) les documents confiés au commissaire par la société

S'il s'agit de données publiques (p. ex. des comptes annuels déposés, les rapports publiés aux Annexes du Moniteur belge), le secret professionnel n'est pas d'application.

2) les documents créés par le commissaire

Il s'agit par exemple d'une lettre d'affirmation ou d'une confirmation de soldes. Ce type de document est effectivement couvert par le secret professionnel. Il en va de même pour la management letter⁶.

2. Cass. 30 octobre 1978, *JT* 1979, p. 3690.

3. Ne s'applique bien entendu pas à la mission du commissaire qui fait l'objet d'une publication.

4. IRE, *Vademecum*, t.1, 2009, p. 410.

5. IRE, *Rapp. annuel*, 2005, p. 72.

6. IRE, *Rapp. annuel*, 2006, p. 90.

7. Certains éléments sont automatiquement couverts par le secret professionnel, notamment les projets de documents qui ont trouvé leur existence dans les relations entre le client et l'homme de confiance (la correspondance avec son client et les notes du client et du réviseur d'entreprises)⁷. Cela vaut également pour tous les documents de travail⁸ du réviseur d'entreprises et ainsi que sa lettre d'affirmation⁹.

8. Les pièces qui doivent être établies et conservées par la société contrôlée, telles des copies de factures, sont couvertes par le secret professionnel dès lors que des indications d'un examen par le réviseur d'entreprises y figurent (ce qui en fait des documents de travail) ou que celles-ci ont été intégrées dans un dossier électronique d'audit lequel permet de faire apparaître l'évidence d'une revue par le réviseur d'entreprises.

9. En résumé, de manière exemplative et non exhaustive, les documents suivants non publics tombent sous le secret professionnel du réviseur d'entreprises :

- la correspondance échangée entre le client et le réviseur d'entreprises, ou entre le réviseur d'entreprises et des tiers, au bénéfice du client;
- les notes du réviseur d'entreprises ayant trait aux conversations engagées avec le client ou avec des tiers, relatives au dossier du client ;
- les notes rédigées par le réviseur d'entreprises en vue de la défense du client¹⁰;
- les notes du client et du réviseur d'entreprises (tous documents concernant la structure juridique et fonctionnelle de l'entreprise, extraits ou copie des procès-verbaux et actes juridiques de la société, payroll, expense reports, ...);
- les documents de travail (évaluation contrôle interne, analyse, ...) et l'indication de la personne qui a effectué ces contrôles ;
- la confirmation de soldes ; *de management letter* ;
- la *management letter* ;
- la lettre d'affirmation ;
- les contrats ;
- les courriers rédigés par l'avocat de l'entreprise concernant un litige ;
- etc.

Il doit être précisé que ce principe est valable uniquement dans l'hypothèse où le réviseur d'entreprises n'est pas prévenu ou inculpé dans le dossier pénal ouvert. Il est en effet admis que le professionnel ne peut pas invoquer le secret professionnel s'il est lui-même poursuivi pénalement pour un délit commis dans l'exercice de sa fonction¹¹.

1.3. Durée

10. Le secret professionnel n'est pas limité dans le temps. Il subsiste même après la fin des relations professionnelles communes ou lorsque le réviseur d'entreprises a terminé sa mission¹².

« Les pièces qui doivent être établies et conservées par la société contrôlée, telles des copies de factures, sont couvertes par le secret professionnel dès lors que des indications d'un examen par le réviseur d'entreprises y figurent (ce qui en fait des documents de travail) ou que celles-ci ont été intégrées dans un dossier électronique d'audit »

7. M. FRANCHIMONT « Le secret professionnel du réviseur d'entreprises », dans *Le secret professionnel du réviseur d'entreprises*, Bruxelles, B.C.N.A.R., 1986/2, p. 29; J. LIEVENS « Le secret professionnel et le devoir de discrétion du réviseur d'entreprises, de l'expert-comptable et du conseil fiscal », dans *Le réviseur d'entreprises et le droit pénal*, Bruxelles, B.C.N.A.R., 1991/1, p. 99; R. PRIoux, « Les exceptions au secret professionnel du réviseur d'entreprises » dans *La révision des comptes annuels et des comptes consolidés*, Bruxelles, Bruylant, 2000, p. 61; F. DESTERBECK, *Le comportement du réviseur d'entreprises au cours d'une instruction judiciaire*, séminaire IRE, Diegem, 8 décembre 2006, p. 16; T. FREYNE, *De bedrijfsrevisor en het strafrechtelijk vooronderzoek*, séminaire ICCI, Bruxelles, 26 novembre 2012, p. 37; P. TILLET, *Le réviseur et l'enquête judiciaire*, séminaire ICCI, Bruxelles, 26 novembre 2012, p. 20.

8. Cf. paragraphe 2.2.4. des Normes générales de révision de l'Institut du 15 décembre 2006.

9. I. DE POORTER, « De aansprakelijkheid van de commissaris en de ondertekenaar van de bevestigingsbrief » dans *Bevestigingsbrief, leiding en bedrijfsrevisoren - Lettre d'affirmation, dirigeants et réviseurs d'entreprises*, ICCI (ed.), Bruges, La Chartre, 2008, p. 59, n° 111.

10. S. FOLIE, M. DE WOLF et H. FRONVILLE, « Le secret professionnel des réviseurs d'entreprises » dans *L'entreprise et le secret*, V. CASSIERS, S. GILSON (ed.), Bruxelles, Larcier, 2014, p. 204.

11. J. VAN DROOGBROECK, « Assistance de l'IEC lors d'une perquisition et d'une saisie au cabinet d'un expert-comptable ou d'un conseil fiscal », *Accountancy & Tax*, 4/2005, p. 28.

12. M. FRANCHIMONT, « Le secret professionnel du réviseur d'entreprises », dans *Le secret professionnel du réviseur d'entreprises*, Bruxelles, B.C.N.A.R., 1986/2, p. 37.

2. PERSONNES TENUES AU SECRET PROFESSIONNEL

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

- réviseurs d'entreprises (inscrits au registre public de l'Institut) ;
- stagiaires ;
- autres personnes dont les réviseurs d'entreprises répondent (employés, collaborateurs indépendants, stagiaires, sous-traitants...)¹³.
- la société, même unipersonnelle d'un réviseur d'entreprises est soumise au secret professionnel, même si elle n'exerce pas en tant que telle la profession¹⁴.

3. DELIT DE VIOLATION DU SECRET PROFESSIONNEL

13. Sans rentrer dans les détails du droit pénal, il faut rappeler que la responsabilité pénale est personnelle et qu'elle ne vise pas les faits commis par autrui, qu'elle suppose l'accomplissement d'un comportement inadéquat spécifiquement décrit par un texte de loi, lequel y attache une sanction réellement punitive.

14. Un délit pénal suppose, en général, la réunion de deux éléments : l'élément matériel et l'élément moral.

15. En l'espèce, l'élément matériel consiste en la révélation orale, écrite, électronique effective à un tiers d'informations ou de données soumises au secret professionnel.

12. Il est recommandé d'inclure une disposition rappelant expressément cette obligation dans le contrat d'emploi/ou de service qui lie le réviseur d'entreprises et les membres de son personnel/ou les personnes morales et les sous-traitants¹⁵.

16. L'élément moral vise la volonté consciente de révéler une information couverte par le secret. Cette volonté de révéler une information ne doit pas être confondue avec l'intention de nuire¹⁶. Par exemple, le « ragot » colporté par le professionnel à un confrère auquel il est demandé de faire preuve de discrétion, constitue une violation du secret professionnel.

17. Par contre, le délit requiert la volonté consciente comme élément constitutif de l'infraction. Une négligence, ou une légèreté (oubli d'une serviette contenant des documents...) ne peuvent pas engendrer la responsabilité pénale. Néanmoins, dans un tel cas, la responsabilité civile du professionnel pourrait être mise en cause et aboutir à la condamnation au paiement de dommages et intérêts destinés à réparer le préjudice subi¹⁷.

« L'élément moral vise la volonté consciente de révéler une information couverte par le secret. Cette volonté de révéler une information ne doit pas être confondue avec l'intention de nuire »

13. T. LITANIE et V. ALVAREZ FERNANDEZ, « Les professionnels de la comptabilité et le secret professionnel », *Comptabilité et fiscalité pratiques*, n° 1, janvier 2006, p. 3.

14. Des informations recueillies, par exemple, par l'administration fiscale concernant la clientèle de cette société sont protégées par le secret professionnel.

15. IRE, *Vademecum*, t.I, 2009, p. 410.

16. B. DE KLERCK, « Généralités », dans *Le secret professionnel du réviseur d'entreprises*, ICCI (ed.), Bruges, La Chartre, 2009, p. 6.

17. S. FOLIE, M. DE WOLF et H. FRONVILLE, « Le secret professionnel des réviseurs d'entreprises » dans *L'entreprise et le secret*, V. CASSIERS et S. GILSON (ed.), Bruxelles, Larcier, 2014, p. 204.

4. EXCEPTIONS AU SECRET PROFESSIONNEL

4.1. Obligation légale de parler

A. Introduction

18. De la lecture combinée de l'article 79 de la loi du 22 juillet 1953 et de l'article 458 du Code pénal, il résulte que le réviseur d'entreprises doit s'exprimer dans certains cas parce qu'il y est obligé par la loi. Dans ces cas, il ne peut pas être sanctionné pénalement ni condamné civilement pour non-respect de son obligation au secret professionnel¹⁸.

B. En vertu de la loi anti-blanchiment

19. Conformément à l'article 26 de la loi du 11 janvier 1993, lorsque le réviseur d'entreprises soupçonne qu'un fait ou une opération est susceptible d'être lié au blanchiment de capitaux résultant de la fraude fiscale grave, organisée ou non, il en informe immédiatement la Cellule de traitement des informations financières (CTIF). Il ne peut en aucun cas porter cette déclaration à la connaissance de tout tiers (art. 30, § 1er de la loi du 11 janvier 1993)¹⁹. Il est également tenu de répondre aux éventuelles questions que poserait la CTIF à la suite de la déclaration effectuée.

C. En vertu du Code des sociétés

a. Généralités

20. De manière générale, le Code des sociétés prévoit des exceptions au secret professionnel en vue d'atteindre un bon équilibre entre les intérêts de l'entreprise et ceux des parties prenantes. Il y a également lieu de rappeler que les dispositions du Code des sociétés applicables au commissaire et les Normes générales de révision imposent au commissaire de faire mention de certaines informations dans le rapport du commissaire lequel est bien entendu également destiné aux parties prenantes et dès lors ne tombe pas dans le champ d'application des règles relatives au secret professionnel.

b. Communication au président du tribunal de commerce

21. Conformément à l'article 138, alinéa 4 du Code des sociétés, le commissaire peut communiquer ses constatations au président du tribunal de commerce, au cas où la continuité de l'entreprise contrôlée est compromise et que l'on n'y remédie pas avec des mesures adéquates. L'article 10, alinéa 5 de la loi du 31 janvier 2009 relative à la continuité de l'entreprise contient une formulation semblable pour l'expert-comptable externe, le conseil fiscal externe, le comptable agréé externe, le comptable-fiscaliste agréé externe et le réviseur d'entreprises. L'article 12 de cette loi du 31 janvier 2009 permet également au tribunal de commerce de recueillir auprès des professionnels du chiffre des informations concernant les recommandations qu'ils ont faites et, le cas échéant, les mesures qui ont été prises afin d'assurer la continuité de l'entreprise. Dans ce cas, l'article 458 du Code pénal n'est pas applicable. La loi érige le principe selon lequel la préservation de la continuité de l'entreprise constitue un principe supérieur au secret des professionnels du chiffre.

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

22. Le commissaire doit mentionner dans le rapport de révision les opérations conclues ou les décisions prises en violation des statuts ou des dispositions du Code des sociétés (art. 144, 8° C. Soc.). Cette mention peut être omise lorsque la révélation de l'infraction est susceptible de causer à la société un préjudice injustifié, notamment parce que l'organe de gestion a pris des mesures appropriées pour corriger la situation d'illégalité ainsi créée.

18. IRE, *Rapp. annuel*, 1991, p. 36; IRE, *Vademecum*, t.I, 2009, p. 411.

19. K. GEENS et F. JENNE, « Het beroepsgeheim van de bedrijfsrevisor, soms te delen met de notaris? », dans *50 jaar revisoraat - 50 ans de revisoriat*, IRE (ed.), Bruges, La Chartre, 2003, p. 198-199.

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

23. L'article 540 du Code des sociétés prévoit que les commissaires répondent aux questions qui leur sont posées par les actionnaires au sujet de leur rapport.

e. Information au conseil d'entreprise

24. Dans chaque société où un commissaire est nommé, si celui-ci estime ne pas pouvoir délivrer la certification ou s'il constate des lacunes dans les informations économiques et financières transmises au conseil d'entreprise, il doit en informer l'organe de gestion qui doit y donner suite dans le mois qui suit. A défaut, le réviseur d'entreprises informe d'initiative le conseil d'entreprise (art. 151, 4°, C.Soc.)²⁰.

25. Il y a toutefois lieu d'être attentif au fait que l'intervention du réviseur d'entreprises auprès du conseil d'entreprises est limitée et il est tenu au secret professionnel pour le surplus. Le commissaire ne peut répondre à d'autres questions que celles portant sur son rapport ou visant à analyser et à expliquer les informations économiques et financières transmises par le chef d'entreprise au conseil d'entreprise (art. 151 C. Soc.).

d. Liée au droit fiscal

26. L'administration fiscale dispose de compétences étendues pour examiner la situation fiscale d'un contribuable. Le législateur fiscal a été cependant bien conscient des difficultés spécifiques que pose l'accès de l'administration fiscale aux documents de diverses professions libérales tenues au secret professionnel. Ainsi l'article 334 du Code des impôts sur les revenus 1992 prévoit que l'administration peut solliciter l'intervention de l'autorité disciplinaire territorialement compétente à l'effet d'apprécier si et éventuellement dans quelle mesure la demande de renseignements ou de production de livres et documents se concilie avec le respect du secret professionnel.

27. Si l'administration fiscale désire demander des renseignements ou la production de documents à un réviseur d'entreprises, elle peut saisir l'autorité disciplinaire territorialement compétente des réviseurs d'entreprises (le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises) qui appréciera si, et éventuellement dans quelle mesure, la demande de ces renseignements se concilie avec le secret professionnel du réviseur d'entreprises. On peut se demander si cette disposition est encore praticable dans la mesure où elle assimile toujours l'instance disciplinaire avec l'ordre professionnel. Actuellement, pour la majorité des professions libérales et en tous cas pour les professionnels du chiffre, l'ordre professionnel n'assume plus de tâches disciplinaires qui sont confiées par la loi à des organes indépendants. S'il fallait suivre la lettre de la disposition, on voit mal comment une instance disciplinaire, et selon quelles modalités, pourrait se prononcer sur la demande.

f. Secret professionnel partagé avec l'avocat ou le notaire

28. Il arrive que différents intervenants issus de professions différentes soient consultés par un client dans le cadre d'une même opération (avocat, réviseur d'entreprises, notaire, etc.) Cette situation fréquente ne pose pas problèmes puisqu'ils sont soumis au secret professionnel pour l'ensemble des informations dont ils ont connaissance à cette occasion.

29. La notion de « secret professionnel partagé » ici visée concerne l'hypothèse où une personne tenue au secret professionnel, doit communiquer des informations confidentielles à un tiers, lequel partage ensuite ledit secret.

20. R. PRIOUX, « Les exceptions au secret professionnel du réviseur d'entreprises » dans *La révision des comptes annuels et des comptes consolidés - De revisorale controle van de statutaire en geconsolideerde jaarrekeningen*, Bruxelles, Bruylant, 2000, p. 69. Selon cet auteur, un réviseur d'entreprises ne peut préciser au conseil d'entreprise que les informations déjà certifiées par lui.

30. La notion de « secret partagé » requiert une communication entre personnes tenues au secret professionnel, avec le consentement et dans l'intérêt de la personne protégée par le secret, et doit être limitée au strict nécessaire²¹.

31. Dans le cadre de ses travaux d'attestation des comptes d'une entité, le commissaire doit demander des confirmations auprès de différentes personnes ou entités en relation avec l'entité auditée. Il interroge par exemple l'avocat de l'entité auditée pour lui demander des informations sur les litiges en cours (état et enjeu). Conformément au principe du secret professionnel partagé, l'avocat répond favorablement à cette demande.

32. La loi de ventôse organisant le notariat fait quant à elle interdiction aux notaires de se défaire des minutes d'un acte et de donner connaissance d'actes authentiques à d'autres personnes que les intéressés, leurs ayants droits ou héritiers. Néanmoins, le notaire peut communiquer une copie d'un acte authentique à un réviseur d'entreprises intervenant dans le cadre d'une mission révisoriale pour autant que l'entreprise auditée soit partie à l'acte²². Ces pratiques sont admises par les différents ordres professionnels.



g. Exception prévue en vue de la mise en œuvre du concept d'audit unique en Flandre

33. L'article 67 du décret flamand du 8 juillet 2011 réglant le budget, la comptabilité, l'attribution de subventions et le contrôle de leur utilisation, et le contrôle par la Cour des Comptes, prévoit que le Gouvernement flamand règle la collaboration entre les services d'audit centralisés et décentralisés et diverses personnes et organisations qui sont chargées de la surveillance, du contrôle ou de l'audit, et de l'échange des résultats de contrôle, mutuellement et avec la Cour des Comptes.

34. L'Institut des Réviseurs d'Entreprises, la Cour des Comptes et l'agence «Audit Vlaanderen » ont signé en 2011 une convention relative à l'audit financier des entités de l'autorité flamande, par laquelle ces intervenants « visent une harmonisation et complémentarité maximales de leurs travaux d'audit, dans le respect de leurs autonomie, réglementation et responsabilités spécifiques respectives. Leur objectif est d'éviter les doubles emplois, d'alléger le poids des contrôles pour les entités contrôlées de l'autorité flamande et d'augmenter l'efficacité du coût de leurs audits».

35. Le législateur flamand a prévu les exceptions appropriées au secret professionnel (article 50 du décret précité du 8 juillet 2011 et article 20 du décret du 5 juillet 2013 portant l'organisation de tâches d'audit auprès de l'administration flamande et des pouvoirs locaux).

36. Le réviseur d'entreprises doit communiquer des informations aux autres intervenants et il n'est pas soumis, dans ce cadre, au respect du secret professionnel.

« Il arrive que différents intervenants issus de professions différentes soient consultés par un client dans le cadre d'une même opération (avocat, réviseur d'entreprises, notaire, etc.) Cette situation fréquente ne pose pas problèmes puisqu'ils sont soumis au secret professionnel pour l'ensemble des informations dont ils ont connaissance à cette occasion. »

21. T. DUPONT, J.-P. LEBEAU et D. MATRAY, « Secret professionnel, déontologie et anti-blanchiment », dans *Tribunaux, barreaux et révisorat d'entreprises: actualité de leur collaboration et actualités en droit des affaires*, IRE-OBFG-OVB-URHB (ed.), Anvers, Maklu, 2012, p. 226.

22. B. DE KLERCK et V. YANGANDI, « Secret professionnel partagé (collectif) » dans *Le secret professionnel du réviseur d'entreprises*, ICCI (ed.), Bruges, La Chartre, 2009, p. 54.

4.2. Faculté de parler – les exceptions liées à une procédure judiciaire ²³

A. Témoignage en justice

37. Le réviseur d'entreprises ne viole pas son secret professionnel lorsqu'il est cité comme témoin sur le plan civil et pénal devant le tribunal et accepte de parler. Il convient d'attirer l'attention ici sur le fait que le réviseur d'entreprises n'est pas obligé de s'exprimer dans ce cas : il a le choix²⁴, mais s'il parle, il ne peut être sanctionné au regard de la loi pénale. Il est rappelé que si le réviseur d'entreprises choisit de parler, il doit porter à la connaissance tous les éléments dont il dispose. Le choix n'est jamais partiel ²⁵.

B. Droits de la défense

38. Lorsque le réviseur d'entreprises est appelé à être entendu comme prévenu ou lorsqu'il fait l'objet d'une action en responsabilité civile, on considère généralement qu'il peut, sans violer le secret professionnel, invoquer tous les éléments qu'il juge utile à sa défense, même si son client lui demande de garder le secret professionnel²⁶. Le réviseur d'entreprises décide dès lors de parler ou de se taire. Toutefois, lorsqu'il décide de se taire, il ne peut invoquer le secret professionnel dans le seul but de se soustraire aux poursuites intentées contre lui²⁷. Il y a lieu d'indiquer que le silence du professionnel prévenu, invoquant le secret professionnel, fera l'objet d'une appréciation par le tribunal qui pourrait dès lors considérer que les éléments mis à sa charge à l'occasion de l'enquête ne sont pas réfutés et pourraient donc être déclarés établis.

« Le réviseur d'entreprises ne viole pas son secret professionnel lorsqu'il est cité comme témoin sur le plan civil et pénal devant le tribunal et accepte de parler. »

4.3. Les exceptions prévues à l'article 79 de la loi du 22 juillet 1953

A. Autorisation écrite du client

39. Il est important de rappeler que le client ne peut délier le réviseur de son secret professionnel dans la mesure où les informations que détient le réviseur d'entreprises peuvent également concerner des tiers.

L'article 79, § 1^{er}, a) de la loi du 22 juillet 1953 prévoit expressément l'exception suivante à l'obligation au secret professionnel : la communication d'attestations ou de confirmations opérée avec l'accord écrit de l'entreprise auprès de laquelle ils (les réviseurs d'entreprises) exercent leur fonction. Il convient d'attirer l'attention à ce sujet sur l'interprétation restrictive des mots « attestations » et « confirmations ». Il s'agit ici nécessairement d'informations qui sont déjà en possession du destinataire qui demande une garantie supplémentaire à propos de leur exactitude. Il ne peut donc être question de fournir purement et simplement l'information ²⁸.

B. Communications à d'autres réviseurs d'entreprises ou professionnels

40. Les attestations ou confirmations adressées à certaines personnes spécifiques peuvent même être opérées sans l'autorisation de la société (art. 79, § 1^{er}, b) de la loi de 1953). Il s'agit ici seulement des communications qui se réalisent dans le cadre du contrôle des comptes annuels ou des comptes consolidés et exclusivement vis-à-vis d'un autre commissaire²⁹ ou d'une personne exerçant dans une entreprise de droit étranger une fonction similaire à celle de commissaire ³⁰.

C. Consultation des documents de travail par un réviseur d'entreprises qui succède dans une mission révisorale

41. Dans le cadre de la succession dans une mission révisorale, le réviseur d'entreprises peut consulter les documents de travail du réviseur d'entreprises qui exerçait la même mission révisorale au préalable (art. 79, § 1^{er}, c) de la loi de 1953).

23. E. VANDERSTAPPEN, « Exceptions au secret professionnel », dans *Le secret professionnel du réviseur d'entreprises*, ICCI (ed.), Bruges, La Chartre, 2009, p. 37.

24. R. PRIOUX, « Les exceptions au secret professionnel du réviseur d'entreprises » dans *La révision des comptes annuels et des comptes consolidés - De revisorale controle van de statutaire en geconsolideerde jaarrekeningen*, Bruxelles, Bruylant, 2000, p. 58 et les références à la doctrine et à la jurisprudence y citées.

25. IRE, *Vademecum*, t.I, 2009, p. 413.

26. Cass., 5 février 1985, Pas., 1985, I, p. 670.

27. Cass., 5 février 1985, Pas., 1985, I, p. 670; voir aussi dans ce sens Cass., 19 décembre 1994, R.W. 1995-96, p. 1207 et la note S. VAN OVERBEKE.

28. IRE, *Vademecum*, t.I, 2009, p. 414.

29. IRE, *Vademecum*, t.I, 2009, p. 415.

30. IRE, *Vademecum*, t.I, 2009, p. 415.

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

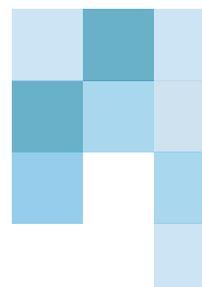
42. L'article 79, § 1^{er}, d) prévoit expressément une exception supplémentaire au secret professionnel afin de permettre au réviseur d'entreprises amené à mettre en cause le travail ou l'attestation d'un autre réviseur d'entreprises de prendre contact avec ce dernier, excepté en cas d'opposition de la personne qui lui a confié la mission.

E. Contact entre le réviseur d'entreprises et les organes de l'Institut ou les autorités prudentielles

43. Un réviseur d'entreprises est délié de son secret professionnel vis-à-vis de l'Institut et de ses organes et plus particulièrement vis-à-vis de la Commission de surveillance et de la Commission Contrôle de qualité (art. 79, § 1^{er}, e) de la loi de 1953) ou en application de la législation anti-blanchiment. Afin de garder un équilibre, la jurisprudence considère qu'un ordre professionnel n'est pas tenu par l'article 29 du Code d'instruction criminelle et ne doit pas – dès lors ne peut pas en vertu de son propre secret professionnel – signaler un indice d'infraction pénale au parquet dont il aurait connaissance dans le cadre disciplinaire. De même, le parquet ne peut utiliser à des fins pénales les éléments qui sont portés à sa connaissance dans le cadre de l'exercice de ses compétences en matière disciplinaire.

44. En vertu de à l'article 225, 4^o, de la loi du 25 avril 2014 relative au statut et au contrôle des établissements de crédit, les réviseurs d'entreprises agréés d'un établissement de crédit ont l'obligation de dénoncer à la BNB des décisions, des faits ou des évolutions qui influencent ou peuvent influencer de façon significative la situation de l'établissement de crédit ou qui peuvent constituer des violations du Code des sociétés, des statuts ou encore qui seraient de nature à entraîner le refus ou des réserves en matière de certification des comptes.

45. Une obligation similaire est contenue dans les lois du 9 juillet 1975 relative au contrôle des entreprises d'assurance et la loi du 6 avril 1995 relative au statut et au contrôle des entreprises d'investissement envers la BNB ou la FSMA selon le cas, pour le réviseur d'entreprises agréé pour l'audit d'entreprises d'assurance ou d'investissement.



« Il est important de rappeler que le client ne peut délier le réviseur de son secret professionnel dans la mesure où les informations que détient le réviseur d'entreprises peuvent également concerner des tiers. »

5. ATTITUDE DU REVISEUR D'ENTREPRISES DANS LE CADRE DE L'ENQUETE PENALE

46. Il y a lieu d'opérer une distinction entre l'information préliminaire et l'instruction judiciaire.

5.1. Dans le cadre d'une information préliminaire – sans inculpation

A. Généralités

47. L'information préliminaire est l'ensemble des actes destinés à rechercher les infractions, leurs auteurs et les preuves, et à rassembler les données utiles à l'exercice de l'action publique. Ceci concerne non seulement des faits punissables déjà commis mais également des faits punissables qui n'ont pas encore été commis (c'est l'« enquête proactive »). Le Procureur du Roi en assume la responsabilité. Les actes d'information ne peuvent, en principe, comporter aucun acte de contrainte. Le Procureur du Roi peut toutefois demander des actes de contrainte spécifiques au juge d'instruction (c'est la « mini instruction »)³¹.

B. Interrogatoire du réviseur d'entreprises

48. Le réviseur d'entreprises est tenu au secret professionnel, étant donné qu'il ne s'agit pas d'une déclaration judiciaire en tant que témoin³². Le Procureur du Roi n'est pas habilité à auditionner le réviseur d'entreprises au stade de l'information préliminaire. Par conséquent, il ne peut pas communiquer des renseignements confidentiels ou fournir des pièces confidentielles.

C. Demande de pièces

49. L'argumentation susmentionnée est également applicable en ce qui concerne la sollicitation par les services de police ou par le Procureur du Roi de pièces que le réviseur d'entreprises détient³³.

D. Visite sur place

50. Lorsqu'un fait punissable a été commis au bureau du réviseur d'entreprises, celui-ci ne peut pas s'opposer à une visite sur place par le Procureur du Roi et ses officiers. Un mandat de perquisition est cependant requis, sauf en cas de flagrant délit.

E. Perquisition

51. Sans ordre du juge d'instruction, aucune perquisition n'est admise pendant l'information judiciaire, sauf en cas de flagrant délit ou d'autorisation de la personne perquisitionnée³⁴. S'il y a ordre du juge d'instruction, le réviseur d'entreprises ne peut pas s'opposer à la perquisition (*cf. infra*, n° 60 e.s.) dans le cadre d'une information préliminaire.

F. Saisie

52. Le secret professionnel vaut lors d'une perquisition au stade de l'information préliminaire et les documents couverts par le secret professionnel ne peuvent pas être saisis (*cf. infra*, n° 60 e.s.).



31. IRE, *Vademecum*, t.I, 2009, p. 440.

32. *Cf. IRE, Rapp. annuel*, 2001, p. 66.

33. IRE, *Vademecum*, t.I, 2009, p. 441.

34. IRE, *Vademecum*, t.I, 2009, p. 442.

5.2. Dans le cadre d'une instruction – sans ou avec inculpation

A. Généralités

53. L'instruction est l'enquête réalisée sous la direction d'un magistrat d'instruction spécialement désigné, à savoir un juge d'instruction. L'instruction judiciaire répond à une procédure stricte visant, notamment, vu la gravité des faits, à garantir l'exercice des droits de la défense mais elle permet également l'exercice d'actes de contrainte (perquisition, mandat d'arrêt, etc.). Dans le cadre de l'instruction, le juge d'instruction peut procéder, entre autres, à l'interrogatoire du prévenu, l'interrogatoire des témoins, réclamer les pièces, effectuer une visite sur place, une perquisition, une saisie³⁵.

B. Interrogatoire

54. En qualité de suspect ou de prévenu le réviseur d'entreprises a toujours le droit de se taire³⁶, non pas en vertu du secret professionnel mais en vertu de l'exercice de ses droits de la défense. S'il décide de parler, il doit tout dire étant donné qu'il n'existe pas de secret professionnel sélectif³⁷.

55. En qualité de témoin, le réviseur d'entreprises est obligé de répondre à la convocation qui lui est faite. En cas de non-respect de cette obligation, le témoin est considéré comme étant un témoin qui n'a pas comparu et il s'expose au paiement d'une amende.

Il est également tenu de répondre aux questions qui lui sont posées par le juge d'instruction ou par un officier de police dûment mandaté étant entendu que la réponse formulée peut, le cas échéant, consister à invoquer le droit de se taire ou le secret professionnel.

56. Il existe deux exceptions à l'obligation générale de parler du témoin³⁸. Une première exception concerne le témoin qui est tenu par le secret professionnel tel que visé par l'article 458 du Code pénal. Ce témoin a le droit de se taire mais n'y est pas obligé. Puisque les réviseurs d'entreprises sont titulaires d'un secret professionnel tel que visé dans l'article susmentionné, ils peuvent en conséquence refuser de répondre aux questions, c'est-à-dire d'invoquer leur secret professionnel, lorsqu'ils sont appelés dans le cadre d'une instruction et que les questions ont trait à des éléments qui tombent sous le secret professionnel.

57. Une deuxième exception concerne le témoin qui considère qu'il s'exposerait à des poursuites pénales en cas de déclaration. Ce témoin peut se taire mais s'il devait s'avérer qu'il n'y a aucune raison de craindre une poursuite pénale, ce témoin peut être condamné au paiement d'une amende basée sur le fait qu'il a refusé de témoigner.

C. Demande de pièces

58. Le raisonnement susmentionné s'applique également en ce qui concerne la demande de pièces par le juge d'instruction. Dans la pratique, le refus de faire suite à une demande de production de pièces n'empêcherait pas une perquisition avec saisie de pièces³⁹.

D. Visite sur place

59. Les mêmes principes s'appliquent en cas de perquisition dans le cadre d'une information préliminaire⁴⁰.

« En qualité de suspect ou de prévenu le réviseur d'entreprises a toujours le droit de se taire, non pas en vertu du secret professionnel mais en vertu de l'exercice de ses droits de la défense. »

35. IRE, *Vademecum*, t.I, 2009, p. 443.

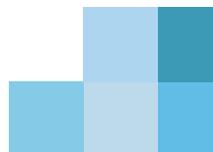
36. IRE, *Vademecum*, t.I, 2009, p. 444.

37. IRE, *Vademecum*, t.I, 2009, p. 444.

38. IRE, *Vademecum*, t.I, 2009, p. 444.

39. IRE, *Vademecum*, t.I, 2009, p. 444.

40. IRE, *Vademecum*, t.I, 2009, p. 444.



6. PERQUISITION ET SAISIE AUPRES D'UN REVISEUR D'ENTREPRISES – PRESENCE D'UN REPRESENTANT DE L'IRE

6.1. Généralités

60. L'on constate, dans la pratique, certainement dans un certain réflexe de facilité, que des magistrats instructeurs ont parfois recours à la perquisition dans le cabinet des professionnels du chiffre afin d'emporter la comptabilité ou d'autres documents officiels dont ils craignent ne pas pouvoir disposer facilement auprès de l'intéressé⁴¹.

61. Cette attitude est regrettable et ne peut être banalisée car elle risque de mettre à mal le secret professionnel. La Cour européenne des droits de l'Homme a rappelé récemment qu'il ne peut être recouru à la perquisition chez un tiers qu'à la condition de ne pas pouvoir trouver les éléments recherchés directement auprès de l'inculpé lui-même.

62. Cette même Cour a également condamné à diverses reprises la pratique de la « *fishing expedition* », consistant en une perquisition menée au cabinet d'un avocat ou d'un professionnel du chiffre dans le cadre d'une instruction pénale menée uniquement à charge du client et dont l'objet aurait été très largement défini⁴².

63. Il est constaté dans la pratique qu'il n'est pas toujours tenu compte de cette jurisprudence dans le cadre de l'instruction pénale. La difficulté pour la personne visée par la perquisition vient du fait que l'évocation de cette jurisprudence n'aura pas pour effet d'empêcher la perquisition mais qu'une éventuelle violation des droits de la défense en découlant pourra seulement être invoquée ultérieurement au moment du règlement de la procédure ou devant le juge du fond.

64. Subir une perquisition n'est pas agréable. L'arrivée des enquêteurs peut, dans certains cas, être impressionnante et volontairement mise en scène. Néanmoins, même dans ces cas, très vite, les enquêteurs comprennent l'inutilité de tels comportements ou intimidations dans un cabinet de révision.

Il est de l'intérêt de tous que la perquisition se passe correctement, que le professionnel reste parfaitement calme, rassure ses collaborateurs et membres du personnel et collabore loyalement avec les enquêteurs sans être pour autant obséquieux et en tenant en permanence à l'esprit le respect du secret professionnel.

65. Lorsqu'un mandat de perquisition est délivré par le juge d'instruction, le réviseur d'entreprises ne peut donc s'opposer à cette perquisition, sauf si elle a lieu en dehors des heures légales (entre 5 heures et 21 heures)⁴³. Cette exception n'est toutefois pas valable en cas de flagrant délit ou d'autorisation de la personne perquisitionnée.

« La formulation de réserves n'empêche nullement la saisie de documents mais elle couvre le réviseur d'une éventuelle plainte civile et ou pénale du chef de violation du secret professionnel. »

41. CEDH, SAINT-PAUL c. Luxembourg, 18 avril 2013, n° 201326419/10 - www.echr.coe.int.

42. CEDH, ANDRÉ et autres c. France, 24 juillet 2008, n° 18603/03 - www.echr.coe.int.

43. IRE, *Vademecum*, t.I, 2009, p. 445.

66. Dans la pratique, il est opportun que le réviseur d'entreprises :

- s'assure en quelle qualité il fait l'objet d'une perquisition ;
- s'assure de l'existence et de la légalité (objet défini et précis, signature du juge d'instruction, date, entre 5 heures et 21 heures...) du mandat de perquisition si elle est menée en l'absence du juge d'instruction ;
- indique être soumis au secret professionnel ;
- dans l'hypothèse où le mandat de perquisition n'est pas motivé, demande aux enquêteurs l'objet de la perquisition et fasse acter leurs déclarations dans le procès-verbal de la perquisition ;
- vérifie si le dossier et les documents examinés concernent l'objet de l'instruction ;
- explique aux enquêteurs le cadre et les limites de la mission révisoriale effectuée ;
- formule une réserve générale concernant le secret professionnel et accepte de témoigner devant le juge d'instruction après avoir prêté le serment du témoin
- suggère que le juge d'instruction (pour autant qu'il ne soit pas présent) soit consulté en cas de difficultés ;
- relise attentivement le procès-verbal de la perquisition ainsi que l'inventaire avant de les signer et fasse acter toute divergence éventuelle.

67. Il y a lieu d'insister à nouveau sur le fait que la formulation de telles réserves n'empêche nullement la saisie de documents mais elle couvre le réviseur d'une éventuelle plainte civile et ou pénale du chef de violation du secret professionnel. Il est important de souligner que seules les autorités judiciaires peuvent parcourir le dossier afin de déterminer les pièces pouvant être saisies, et que cette tâche ne peut être accomplie par le professionnel du chiffre qui accompagne le cas échéant les enquêteurs au titre d'expert.

68. Dans l'hypothèse où les enquêteurs refusent d'acter certaines mentions, il y a lieu d'en aviser immédiatement par écrit tant le juge d'instruction que le Procureur du Roi.

6.2. Présence d'un représentant de l'IRE

69. Lors d'une perquisition chez certains professionnels détenteurs de secret l'usage veut que le juge d'instruction se fasse accompagner par un représentant de l'autorité disciplinaire du professionnel intéressé.

70. Concernant la profession de réviseur d'entreprises⁴⁴, cet usage a été concrétisé dans une circulaire du Collège des procureurs généraux selon laquelle il y a lieu de prévoir que les perquisitions menées au cabinet et au domicile d'un réviseur d'entreprises se déroulent en la présence d'un membre du Conseil de l'IRE qui se déclare indépendant par rapport aux personnes faisant l'objet de la procédure et se déporte le cas échéant.

71. Cette circulaire, si elle est en général suivie par le magistrat instructeur, n'a pas d'effet contraignant à son égard. Il est le maître de son instruction, sous réserve de la vérification de la légalité de ses actes, ultérieurement par la chambre du conseil lors de l'instruction ou lors du règlement de la procédure ainsi qu'au moment du jugement de la cause. Il peut donc passer outre la circulaire. Dans des cas rares, en cours d'instruction, la Chambre des mises en accusation peut considérer que des preuves obtenues irrégulièrement étaient confidentielles et que le magistrat instructeur doit être remplacé n'ayant plus l'objectivité requise. Lors de la phase de jugement, le tribunal, qui n'est nullement tenu par l'avis formulé au moment de la perquisition par le représentant du Conseil, peut être amené à considérer certaines pièces comme couvertes par le secret professionnel et les écarter des débats. Il n'en sera dès lors pas tenu compte. L'ironie de la procédure vaut que pour ce faire, le juge prenne connaissance du document et n'en tienne pas compte, s'il est couvert par le secret professionnel, même s'il devait être à charge du prévenu.

44. Circulaire COL 5/2011 du 25 mai 2011, p. 7, n° 10.

72. Le magistrat instructeur invite donc généralement la police fédérale qui va mener ou l'assister dans la perquisition, à prendre contact avec l'Institut afin de s'assurer de la présence d'un représentant du Conseil lors de la perquisition.

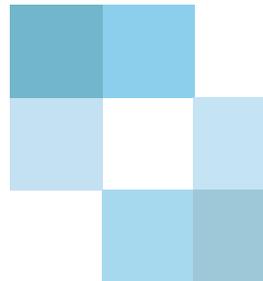
73. Lors de ce contact avec les services de l'Institut, l'identité du réviseur concerné par la perquisition n'est pas mentionnée, tout au plus, les services de police s'assurent que le représentant désigné n'est pas frappé par un conflit d'intérêts.

74. Le rôle de représentant du Conseil n'est pas celui de l'avocat. Il ne prend pas fait et cause pour le réviseur d'entreprises. Sa mission première, en sa qualité de représentant de la profession, est d'être le garant crédible du secret professionnel. Le représentant du Conseil n'est pas non plus un assistant du parquet et, même si la question semble fort théorique, il ne lui appartiendrait pas de faire état d'une nouvelle infraction aux autorités. Conformément à la jurisprudence de la Cour de cassation⁴⁵, les ordres professionnels, a fortiori leurs représentants, ne sont pas tenus par l'article 29 du code d'instruction criminelle qui impose aux autorités de dénoncer des faits pénalement répréhensibles.

75. Par sa présence et son action, le représentant du Conseil est également un soutien moral au réviseur d'entreprises confronté à une perquisition notamment lorsqu'elle a uniquement pour objet la saisie des documents comptables d'un client. Il proposera, le cas échéant, au réviseur d'entreprises de formuler des réserves. Il pourra également expliquer le rôle et la mission du réviseur d'entreprises dans le dossier concerné.



« Selon une circulaire du Collège des procureurs généraux il y a lieu de prévoir que les perquisitions menées au cabinet et au domicile d'un réviseur d'entreprises se déroulent en la présence d'un membre du Conseil de l'IRE. »



45. Cass., 29 mai 1986, *Pas.*, 1986, t.I, p.1194.

6.3. Saisie

76. La perquisition va très souvent de pair avec la saisie d'objets et pièces qui ont un lien avec l'infraction. La saisie est considérée comme un corollaire de la perquisition.

77. Le réviseur d'entreprises pourra tenter de s'opposer à la saisie de pièces qui sont couvertes par le secret professionnel, sauf s'il est lui-même prévenu⁴⁶. La pratique actuelle des enquêteurs consiste souvent à sceller et saisir l'entièreté du dossier et d'organiser à une autre date et, sous la supervision du magistrat instructeur, l'examen des documents à saisir.

78. Il est vivement recommandé aux réviseurs d'entreprises de faire acter, dans le procès-verbal de perquisition, des réserves en ce qui concerne le secret professionnel auquel ils sont tenus par l'article 458 du Code pénal et de vérifier que seules les pièces reprises en inventaire sont saisies.

79. En matière de saisie de données informatiques, le respect du secret professionnel du réviseur d'entreprises s'oppose à la saisie de données stockées sur un système informatique et protégées par le secret professionnel ou qui sont totalement étrangères à l'objet de la perquisition⁴⁷.

80. Le support informatique ne peut être saisi et par conséquent, il incombe aux autorités judiciaires de prendre les mesures pour pouvoir copier les données à saisir (art. 39bis, § 2 du Code d'instruction criminelle).

81. Néanmoins, les autorités judiciaires peuvent empêcher au réviseur d'entreprises l'accès au système informatique afin d'en garantir l'intégrité avant l'extraction des données pertinentes (art. 39bis, §§ 4 et 5 du Code d'instruction criminelle).

82. Enfin, il y a lieu d'indiquer que le Code d'instruction criminelle organise une procédure permettant de solliciter la levée de ladite saisie et la restitution des objets et documents saisis. Cette demande doit être adressée auprès du juge d'instruction dont la décision peut faire l'objet d'un recours auprès de la Chambre des mises en accusation.

6.4. Rôle du juge d'instruction lors de la perquisition

83. Le Collège des procureurs généraux recommande au juge d'instruction, seul compétent légalement en vue de sauvegarder le secret professionnel, de participer personnellement à la perquisition. Il ne s'agit néanmoins nullement d'une obligation dont l'omission porterait à conséquence.

En cas de difficulté, il peut recueillir l'avis du représentant du Conseil de l'IRE.

84. Le juge d'instruction décidera néanmoins souverainement de ce qui est couvert par le secret professionnel du réviseur d'entreprises, des stagiaires et des personnes dont il répond⁴⁸. Comme indiqué précédemment le contrôle de la légalité de la procédure se fera soit par la Chambre du Conseil soit par le Tribunal correctionnel.

« Le juge d'instruction décidera néanmoins souverainement de ce qui est couvert par le secret professionnel du réviseur d'entreprises. »

46. IRE, *Vademecum*, t.I, 2009, p. 445.

47. IRE, *Vademecum*, t.I, 2009, p. 446-447.

48. IRE, *Vademecum*, t.I, 2009, 446-447.

7. ANNEXES

7.1. FAQ's

Secret professionnel

- **Quel est le fondement du secret professionnel des réviseurs d'entreprises ?**
L'article 79 de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises.
- **Quelle disposition sanctionne le manquement au secret professionnel ?**
L'article 458 du Code pénal.
- **Une violation du secret professionnel peut-elle en outre avoir des conséquences civiles ?**
Oui, la personne s'estimant lésée par la violation du secret professionnel pourrait demander la réparation de son préjudice en demandant des dommages et intérêts.

Information préliminaire

- **Le juge d'instruction est-il chargé de l'information préliminaire ?**
Non, elle est réalisée par les services de police sous la direction du Procureur du Roi.
- **Le réviseur d'entreprises doit-il répondre aux questions posées par le Procureur du Roi ou les services de police dans le cadre de l'information ?**
Non, le réviseur d'entreprises est tenu au secret professionnel, étant donné qu'il ne s'agit pas d'une déclaration judiciaire en tant que témoin. Par conséquent, il ne peut communiquer aucune information.
- **Le Procureur du Roi ou les services de police sont-ils habilités à établir un mandat de perquisition ?**
Non, seul un juge d'instruction dispose de cette compétence.
- **Une perquisition peut-elle intervenir en l'absence d'un mandat de perquisition ?**
Oui, si le juge d'instruction est présent. En son absence le mandat de perquisition est requis sauf en cas de flagrant délit.
- **Un juge d'instruction peut-il délivrer un mandat de perquisition dans le cadre d'une information préliminaire ?**
Oui, mais uniquement si le parquet lui a requis de procéder à certains actes limités d'instruction (mini-instruction).

Instruction judiciaire

- **Quels aspects du mandat de perquisition doivent être vérifiés ?**
Le mandat doit être signé par le juge et revêtu de son sceau, daté et doit définir la portée de la perquisition.
- **Une perquisition peut-elle intervenir à toute heure ?**
Non, la perquisition doit avoir lieu entre 5 heures et 21 heures (sauf le cas du flagrant délit).
- **Le domicile privé du réviseur d'entreprises peut-il faire l'objet d'une perquisition ?**
Oui, pour autant que le mandat de perquisition le vise expressément.
- **Le juge d'instruction doit-il être présent lors de la perquisition ?**
Non, même si sa présence est souhaitable, elle n'est pas légalement requise. Le juge d'instruction peut déléguer la mission de perquisition et de saisie à un officier ou un agent de police judiciaire. Dans ce cas, les documents doivent être mis sous-scellés qui seront levés en présence du juge d'instruction.
- **Le réviseur d'entreprises peut-il demander le report d'une perquisition ?**
Non, il n'en sera pas informé à l'avance et n'a aucune possibilité de s'opposer à la perquisition.
- **La présence du réviseur d'entreprises est-elle obligatoire lors de la perquisition ?**
Elle n'est pas obligatoire même si elle est fortement souhaitable. Néanmoins, il sera procédé à la perquisition même en son absence.
- **Le réviseur d'entreprises peut-il demander l'assistance de son avocat lors de la perquisition ?**
Non, le droit à l'assistance d'un avocat ne trouve pas à s'appliquer lors de la perquisition.
- **Le réviseur d'entreprises doit-il répondre aux questions qui lui sont posées en tant que témoin ?**
Le réviseur d'entreprises a le droit de se taire lorsque les questions qui lui sont posées ont trait à des éléments qui tombent sous le secret professionnel. S'il choisit de parler, il ne pourra pas être poursuivi pénalement.
- **Le réviseur d'entreprises doit-il répondre aux questions qui lui sont posées en tant que suspect ?**
Le réviseur d'entreprises a le droit de se taire, non pas en vertu du secret professionnel mais en vertu de l'exercice de ses droits de la défense. S'il parle, il doit tout dire sans se montrer sélectif.
- **Le réviseur d'entreprises peut-il demander l'assistance de son avocat lors de son audition ?**
Au stade actuel de la législation, le droit à l'assistance d'un avocat ne s'applique qu'aux personnes privées de liberté. Le réviseur d'entreprises entendu mais non privé de liberté par le juge d'instruction ne peut être assisté de son avocat. La loi belge devrait être adaptée afin de se conformer à une Directive européenne et permettre, au plus tard le 31 décembre 2016, l'assistance d'un avocat lors de toute audition d'un suspect.
- **Le réviseur d'entreprises peut-il demander la présence du représentant du Conseil lors d'une perquisition ?**
Il peut bien entendu invoquer la circulaire 5/2011 du Collège des Procureurs généraux, mais cette circulaire ne lie pas le juge d'instruction

7.2. Exemple de déclaration introductive du réviseur interrogé à faire figurer dans le procès-verbal d'audition

Déclaration introductive

EXEMPLE

[Je me réfère à la demande du DATE, me priant de me présenter ce jour dans le bureau de la Police Fédérale Judiciaire à LIEU dans le cadre de DECRIRE CAS PRECIS.]

FAIRE REFERENCE AU SECRET PROFESSIONNEL

Dans la mesure où les questions posées au réviseur ont trait à des faits et des renseignements de nature confidentielle dont il aurait pris connaissance, en sa qualité de réviseur d'entreprises, du fait de sa profession ou à l'occasion de l'exercice de celle-ci, il est légalement obligé d'invoquer le secret professionnel en vertu de l'article 79, § 1^{er} de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises et organisant la supervision publique de la profession de réviseur d'entreprises.

L'exception du témoignage en justice prévue à l'article 458 du Code pénal offre au réviseur le droit (non pas l'obligation) de parler. Toutefois, cette exception suppose que le réviseur soit interrogé formellement par le juge d'instruction et ce en tant que témoin et sous serment. Ceci n'est pas le cas dans le cadre d'une simple rencontre avec le juge d'instruction dans le cadre de – par exemple- la levée des scellés sur des documents saisis préalablement dans le bureau du réviseur.

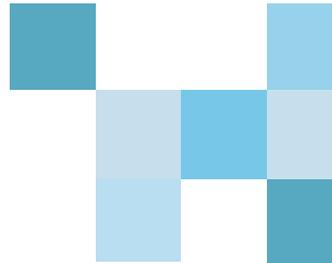
EXEMPLE

(Mr/Mme X – le cabinet Z) se tient bien évidemment à la disposition de votre Office afin de prêter toute collaboration légalement permise au réviseur d'entreprises. Dans la mesure où votre Office déciderait de m'interroger sur place en tant que témoin et sous serment, m'autorisant ainsi à parler légalement, je suis prêt – dans les limites de la loi – à ne pas invoquer mon secret professionnel. La décision qu'un document concret peut ou non légalement être utilisé dans le dossier pénal, ne me revient bien évidemment pas. Toutefois, dans le cadre du témoignage en justice, je suis prêt à donner les réponses aux questions concrètes pouvant permettre votre Office à prendre ladite décision (p.ex. en indiquant la nature et l'auteur d'un document déterminé ou encore en précisant que des annotations manuscrites sur un document sont de la main du réviseur et dès lors révélatrices d'une démarche d'audit).

Je vous demande de bien vouloir joindre la présente déclaration introductive au procès-verbal de mon interrogatoire.

Pour CABINET Reviseurs d'Entreprises
X, Associé

LIEU ET DATE



7.3. DO – DON'T

Perquisition

DO

- Soyez calme et courtois.
- Rassurez votre personnel, n'hésitez pas à demander la présence d'un confrère de votre cabinet/membre du personnel.
- Rappelez votre secret professionnel.
- Collaborez loyalement avec les enquêteurs. En l'absence éventuelle du représentant du Conseil, rappelez aux enquêteurs l'existence de cet usage prévu par la Circulaire du Collège des Procureurs généraux.
- En l'absence du juge d'instruction, vérifiez le mandat de perquisition (identification du juge, date, signature, adresse du cabinet, description de l'objet de la perquisition).
- Relisez le procès-verbal de saisie (inventaire ou demandez au verbalisant de le lire à voix haute) et faites apporter toutes rectifications nécessaires avant de le signer.
- Ne signez pas un procès-verbal de saisie dont le contenu ne paraît pas fidèle à la réalité.
- Faites acter immédiatement au procès-verbal tout incident ou problème survenu en cours de la perquisition. En cas de refus par l'enquêteur, ne le signez pas.
- Demandez à recevoir gratuitement une copie du procès-verbal de saisie (inventaire).

DON'T

- Evitez toute discussion de couloir avec les interrogateurs (le « off » n'existe pas).
- Evitez toute forme d'agressivité ou d'humour.
- Même si le secret de l'instruction ne s'applique pas à vous (il s'applique aux enquêteurs mais pas aux parties ni témoins), ne posez aucun acte qui pourrait être interprété comme un obstacle à l'enquête. Si cette intervention est connue, elle sera certainement mal perçue par les enquêteurs.



Audition

DO

- Préparez-vous correctement avant une audition, n'hésitez pas à en demander le report. Consultez éventuellement un avocat préalablement.
- Soyez calme et courtois.
- Demandez la qualité en laquelle vous êtes entendu.
- Exigez d'être entendu par le juge d'instruction après avoir prêté le serment de témoin et après avoir effectué la déclaration introductive reprise en annexe de la présente brochure.
- Rappelez votre secret professionnel.
- Demandez la transcription fidèle et dans les termes utilisés des questions et des réponses. A défaut de demande expresse en ce sens, l'interrogateur peut se contenter d'un résumé de la conversation qui risque d'être teinté de sa propre perception des faits.
- Ne perdez pas de vue que le procès-verbal de l'entretien sera joint au dossier pénal qui sera examiné par le tribunal devant juger les faits. Les déclarations contenues dans le procès-verbal signé ne pourront plus ultérieurement être corrigées dans l'acte même.
- Répondez précisément à la question posée sans vous perdre dans les éléments de contexte.
- Eventuellement, demandez aux enquêteurs d'acter une déclaration préalable comprenant ces éléments de contexte (rappel de l'objet de la mission du commissaire, date de la nomination, etc.).
- Structurez bien vos réponses et, le cas échéant, le récit des événements dans le temps et l'espace.
- Si la question comporte plusieurs éléments, demandez à l'interrogateur de la scinder en sous-questions.
- Soyez attentif aux éventuels sous-entendus ou préjugés contenus dans une question et réfutez les si nécessaire.
- Si une question est trop juridique, technique ou complexe, n'hésitez pas à indiquer ne pouvoir y répondre sur le champ et adressez par la suite une réponse écrite.
- Soyez attentif et prudent face aux questions visant le comportement de tiers.
- Demandez à lire les déclarations d'un tiers s'il y est fait référence lors d'une question qui vous est posée.
- Demandez une ou plusieurs suspensions d'audition si nécessaire au regard de la durée de l'audition. Ne perdez pas de l'esprit, à moins d'avoir été privé de votre liberté préalablement, que vous pouvez décider de mettre un terme à l'audition à tout moment.
- Faites acter immédiatement au procès-verbal tout incident ou problème survenu en cours d'audition. En cas de refus par l'enquêteur, ne le signez pas.
- Relisez le procès-verbal (ou demandez au verbalisant de le lire à voix haute) de l'audition et y faire apporter toutes rectifications nécessaires avant de le signer.
- Ne pas signer un procès-verbal d'audition dont le contenu ne paraît pas fidèle à l'entretien.
- Recevoir gratuitement une copie du procès-verbal de l'entretien.

DON'T

- Evitez de vous rendre à l'audition avec des documents ou notes qui pourraient être saisis lors de l'audition.
- Evitez toute discussion de couloir avec les interrogateurs (le « off » n'existe pas).
- Evitez toute forme d'agressivité ou d'humour.
- Evitez de répondre en formulant des hypothèses.
- Evitez de vous prononcer sur le comportement de tiers ainsi que de prêter aux tiers des pensées ou intentions.
- Ne vous laissez pas influencer dans vos réponses par l'impression que l'interrogateur semble se faire du dossier.

7.4. Schémas

