

Etudes et documents
du Centre Belge de Normalisation
de la Comptabilité et du Révisorat

LE SECRET PROFESSIONNEL DU REVISEUR D'ENTREPRISES

2/1986

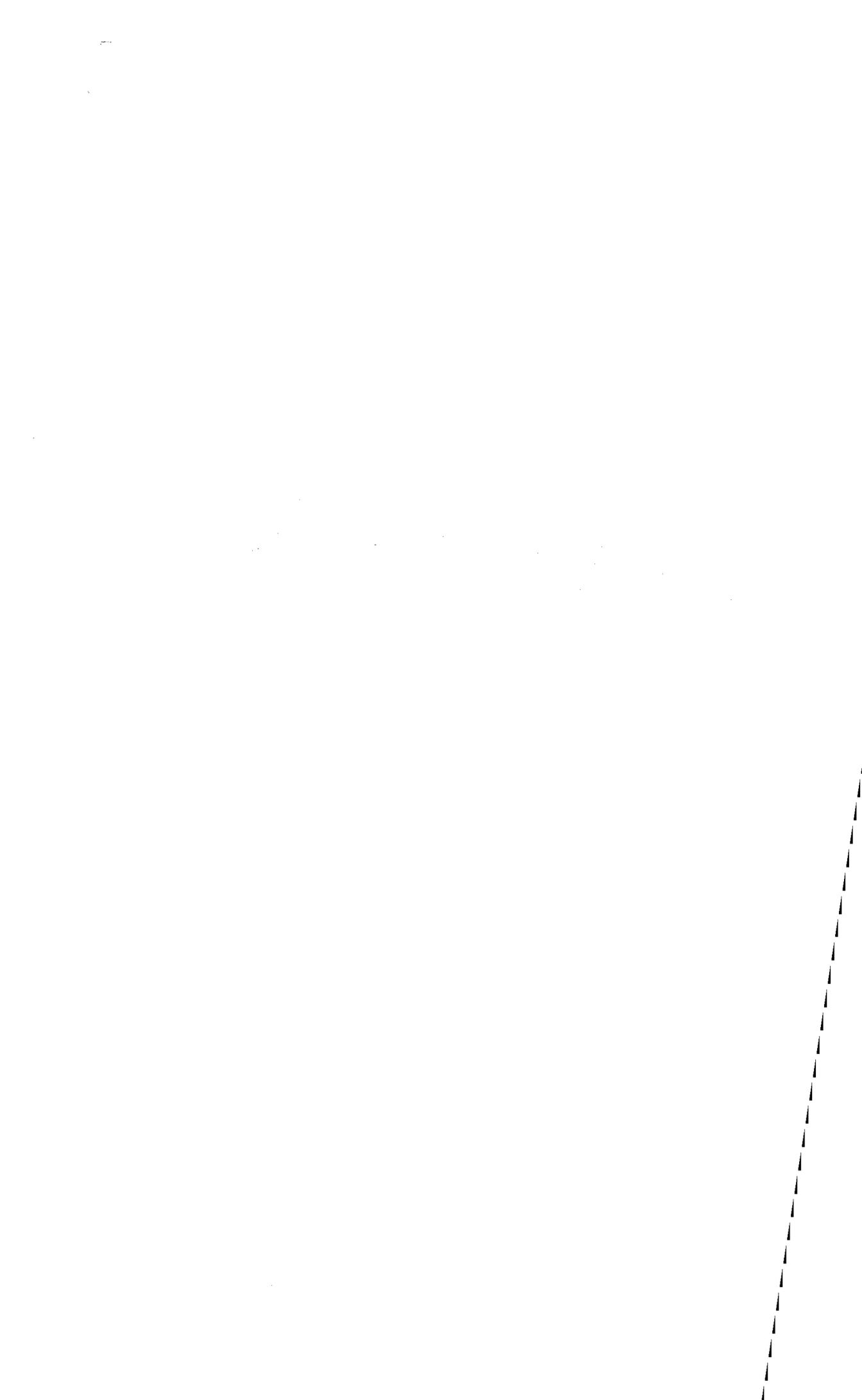


TABLE DES MATIERES

- Première partie** : Le secret professionnel du reviseur d'entreprises, par M. Michel Franchimont, professeur à l'Université de Liège.
- Deuxième partie** : Le reviseur d'entreprises face à l'autorité judiciaire par M. Jozef Lievens, chargé de cours à la Katholieke Universiteit Leuven.
- Troisième partie** : Applications sur le secret professionnel.

PREMIERE PARTIE

LE SECRET PROFESSIONNEL DU REVISEUR D'ENTREPRISES

**par Michel FRANCHIMONT
Avocat**

Professeur à l'Université de Liège

AVANT - P R O P O S

Le secret professionnel est l'une des garanties essentielles de la personnalité et de la liberté individuelle. Il assure le droit à l'intimité et au respect de la vie privée que proclame la convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales (art. 8 al. 1) (1).

Le secret professionnel est aussi la condition même de l'exercice de certaines professions. Ni le médecin, ni l'avocat par exemple, ne pourraient accomplir leur mission si les confidences qui leur sont faites n'étaient assurées d'un secret absolu. Dans la crainte d'indiscrétions, personne n'oserait plus s'adresser à eux et la santé publique ou les intérêts de la justice s'en trouveraient compromis. La violation du secret professionnel blesse ainsi dans une certaine mesure la société entière, parce qu'elle enlève à des professions sur lesquelles cette société s'appuie, la confiance qui doit les environner (2).

C'est donc aussi "dans un intérêt d'ordre social reposant sur la confiance que doivent inspirer au public certaines professions, que la loi punit les révélations de secrets confiés à ces personnes" (3).

L'intérêt essentiel de celui qui s'est confié comme l'intérêt général justifient le secret professionnel.

Pourtant, le secret est de plus en plus controversé dans une société où particulièrement en matière économique, "la valeur dominante est celle de la nécessité de l'information et de la transparence des situations" (4). Comme le note Alfred SAUVY, "Au XXe siècle être libre, c'est être informé" et le secret est de plus en plus fréquemment soupçonné de servir de paravent à des manœuvres frauduleuses et autres subterfuges.

Dans la vie économique et financière, ce besoin d'informations est ressenti par un nombre croissant de personnes : les actionnaires, les travailleurs, l'Etat et certains organismes publics comme la Commission bancaire, les fournisseurs, les clients, les investisseurs, les bailleurs de fonds et le public en général (associations de consommateurs, de défense de l'environnement...)

Différentes lois récentes y ont fait écho et ont organisé un véritable droit à l'information; ainsi la loi du 24 mars 1978, la loi du 5 décembre 1984 modifiant les lois coordonnées sur les sociétés commerciales, la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises, l'arrêté royal du 27 novembre 1973 relatif aux informations économiques et financières à communiquer aux conseils d'entreprises...

Mais l'information économique et financière, quelle que soit son importance, n'a de signification que si sa fiabilité est reconnue par tous les intéressés. D'où la nécessité d'un contrôle compétent et impartial que la loi a confié aux réviseurs d'entreprises (5).

Le réviseur est ainsi "l'homme de confiance appelé à certifier à l'égard de la collectivité en général ou à l'égard des tiers intéressés, les informations et documents comptables des entreprises et à leur conférer de ce fait, le crédit qui s'attache à une certification par un professionnel assermenté" (6).

Il peut dès lors sembler paradoxal de parler de secret professionnel du réviseur d'entreprises.

En fait, le réviseur est au centre de la controverse entre obligation au secret et droit à l'information.

D'une part, il est expressément soumis au secret professionnel (art. 27, al. 2, loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises, modifiée par la loi du 21 février 1985).

D'autre part, il est l'homme de la transparence des entreprises et le garant d'une certaine loyauté économique.

Ce paradoxe, qui explique les difficultés que peut présenter la définition du secret professionnel du réviseur d'entreprises, justifie, s'il le fallait, la nécessité de son étendue.

INTRODUCTION

Le secret professionnel des réviseurs d'entreprises est prévu par l'article 27, al. 2 de la loi du 22 juillet 1953, modifié par la loi du 21 février 1985 :

"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'ajoute la communication d'attestations ou de confirmations opérée avec l'accord écrit de l'entreprise auprès de laquelle ils exercent leur fonction ou adressée, dans le cadre du contrôle des comptes annuels ou des comptes consolidés d'une entreprise dont ils sont chargés, à un commissaire-réviseur ou à une personne exerçant dans une entreprise de droit étranger une fonction similaire à celle de commissaire-réviseur".

L'article 458 du Code pénal auquel il est fait référence, prévoit de façon générale, l'infraction de violation du secret professionnel (7) :

"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 les cas où ils sont appelés à rendre témoignage en justice et celui où la loi les oblige à faire connaître ces secrets, les auront révélés, seront punis d'un emprisonnement de 8 jours à 6 mois et d'une amende de 100 frs à 500 francs".

Le réviseur d'entreprises est donc tenu au secret professionnel de la même façon que tous les autres professionnels visés par cet article 458 du Code pénal, qu'ils soient médecins, avocats, prêtres...

Et c'est à l'ensemble des principes dégagés par la doctrine et la jurisprudence à propos de l'article 458 du Code pénal que se réfère l'art. 27 al. 2 de la loi du 22 juillet 1953, "pour apporter une définition exacte du secret professionnel" (8).

Nous examinerons donc l'ensemble des règles applicables à tous ceux qui sont liés par le secret professionnel, en insistant chaque fois que ce sera utile, sur les aspects particuliers liés à la fonction même du réviseur d'entreprises.

Avant toutes choses, il faut cependant souligner que la violation du secret professionnel peut donner lieu en plus des sanctions pénales, à des sanctions civiles (le plus souvent des dommages et intérêts) et disciplinaires.

Le professionnel indiscret manque en effet non seulement à l'honneur mais trahit l'intérêt de son client. Son indiscretion est une faute, qui, dans la mesure où elle cause un préjudice donnera droit à une indemnisation.

Le fondement juridique de cette obligation civile variera - tantôt ce sera la responsabilité contractuelle lorsque l'obligation de discrétion du praticien résulte, implicitement ou explicitement, du contrat entre lui et son client.

Dans ce cas, la violation du secret peut également constituer une cause de résolution du contrat - tantôt ce sera la responsabilité délictuelle (art. 1382, 1383 et 1384 du Code civil) (9) qui nécessite la réunion de trois conditions : la faute, le dommage et la relation de cause à effet entre cette faute et le dommage.

D'autre part, de nombreuses professions parmi lesquelles les réviseurs d'entreprises ont fait du devoir de discrétion l'une des règles principales de leur déontologie. La règle déontologique est d'ailleurs souvent plus sévère que la règle pénale.

Ainsi sur le plan disciplinaire, le silence pourra s'imposer au médecin même lorsqu'il témoigne en justice alors que le Code pénal prévoit expressément une exception au secret dans ce cas (10).

En définitive, trois types de règles peuvent sanctionner l'obligation au silence chez certains professionnels.

1. Une norme civile
2. Une norme déontologique

Lorsque seules ces deux règles existent, on dira que la profession est tenue à un **devoir de discrétion**.

Ainsi nul ne conteste l'existence d'une obligation de discrétion des banquiers (secret bancaire). Il s'agit d'une obligation contractuelle sous-entendue (parce que résultant d'une longue tradition) dans toutes les relations nouées entre le banquier et ses clients (11). Mais cette obligation n'est pas sanctionnée pénalement (12).

3. Une norme pénale peut être prévue en plus : on parle alors de **secret professionnel** proprement dit.

C'est surtout ce dernier aspect qui sera étudié.

CHAPITRE I : LE DELIT DE VIOLATION DU SECRET PROFESSIONNEL

SECTION 1 : LES ELEMENTS CONSTITUTIFS DE CE DELIT

Les éléments constitutifs ⁽¹³⁾ ou conditions de l'infraction, tels qu'ils résultent de la combinaison des articles 27 al. 2 de la loi du 22 juillet 1953 est 458 du Code pénal, sont :

1. **Une révélation** c'est-à-dire la communication de la confiance à un tiers quel qu'il soit, quelles que soient les circonstances et la manière, que ce soit oralement (au cours d'une conversation) ou par écrit. Ainsi est une révélation la photocopie d'un document confidentiel.

Cette révélation doit être effective, la loi ne punissant pas la tentative de révélation. Mais il n'est pas nécessaire que la révélation ait causé un préjudice à la personne qui avait confié le secret. De même, la loi n'exige aucune condition particulière de publicité. Le délit existera quoique la confiance n'ait été révélée qu'à une seule personne, même sous le sceau du secret ⁽¹⁴⁾.

2. Elle doit concerner un **secret professionnel**. C'est la question de l'objet et de l'étendue du secret (cfr. infra).
3. Comme tout délit, la violation du secret professionnel suppose un élément moral qui consiste ici dans la volonté de violer la loi (dol général ⁽¹⁵⁾). Il suffit qu'il y ait révélation **volontaire** de choses tombant sous le secret.

Il n'est pas nécessaire que l'agent ait eu l'intention de nuire ou de se procurer un bénéfice illicite. On admet d'autre part que, si la divulgation provient d'une légèreté, d'une imprudence, d'un oubli, il n'y aura pas de délit.

Ainsi au cours d'une consultation, un médecin s'absente quelques minutes sans s'apercevoir que la fiche du malade précédent est restée sur son bureau. Le client, seul dans le cabinet, connaissait précisément ce malade, qu'il avait croisé dans la salle d'attente; s'il profite de cette circonstance pour lire le contenu de cette fiche, le médecin ne pourra être poursuivi pénalement pour violation du secret professionnel ⁽¹⁶⁾.

Par contre, la révélation du secret qui résulte d'une imprudence ou d'une négligence pourra toujours engager la responsabilité civile ou disciplinaire du professionnel ⁽¹⁷⁾.

4. Il faut que la révélation soit le fait d'une personne **dépositaire par état ou par profession** des secrets qu'on lui confie. Il s'agit d'un délit professionnel (18). Toute autre personne qui viole un secret, manque certes à son devoir moral de discrétion, peut-être à une règle déontologique ou civile, mais ne sera pas sanctionnée par la loi pénale. Nous verrons qui sont ces professionnels, confidants nécessaires.
5. Il faut enfin qu'on se situe **en dehors des exceptions** prévues par les articles 458 du Code pénal et 27 al. 2 de la loi du 22 juillet 1953 :
 - soit le témoignage en justice
 - soit l'ordre de la loi.
 - soit la communication d'attestation ou de confirmations opérées avec l'accord écrit de l'entreprise auprès de laquelle ils exercent leur fonction ou adressée, dans le cadre du contrôle des comptes annuels ou des comptes consolidés d'une entreprise dont ils sont chargés, à un commissaire-reviseur ou à une personne exerçant dans une entreprise de droit étranger une fonction similaire à celle de commissaire-reviseur.

SECTION 2 : LA DISTINCTION CLASSIQUE ENTRE L'OBLIGATION ET LE DROIT AU SECRET PROFESSIONNEL.

Cet article 458 du code pénal et les différentes dispositions légales et réglementaires qui y renvoient imposent au professionnel l'obligation au secret. Cette obligation disparaît parfois par exemple lorsque le praticien témoigne en justice. Cependant, il arrivera que même dans ces cas le professionnel estime devoir taire ce qu'il a appris dans l'exercice de sa profession. On dira alors qu'il invoque son droit au secret professionnel bien qu'à proprement parler, il n'exerce pas un droit mais remplit son devoir de discrétion.

Ce droit fut reconnu par la jurisprudence à certaines personnes tels l'avocat ou le prêtre bien avant que le Code Pénal de 1810 ne prévoit le devoir au silence. La jurisprudence continue de l'admettre malgré qu'aucun texte de loi n'en ait jusqu'ici précisé la portée et les limites (19).

Il se manifeste :

- a) quand le professionnel témoigne en justice.
- b) quand son client l'autorise ou lui demande de révéler son secret.

Dans ces deux cas, l'obligation pénale au secret disparaît mais le professionnel garde le droit de se taire.

*
* *
*

CHAPITRE II : LES CONFIDENTS NECESSAIRES

Le **reviseur d'entreprises** est donc tenu au secret professionnel en vertu de l'article 27 al. 2 de la loi du 22 juillet 1953.

Cette disposition vise également les **stagiaires** et les **personnes dont répondent les réviseurs**. Elle rappelle ainsi le principe selon lequel les règles du secret professionnel s'appliquent également aux auxiliaires, aides et collaborateurs des professionnels tenus au secret (20).

L'IRE (21) conseille à ce sujet aux réviseurs d'entreprises d'introduire, dans les contrats de travail de leurs employés, une clause relative à cette obligation de respecter le secret professionnel de l'employeur.

A titre indicatif, il est intéressant de signaler les autres professions tenues au secret professionnel.

A. Certaines professions d'abord sont visées expressément :

- soit par l'article 458 du Code Pénal :
Les médecins, les chirurgiens, officiers de santé, pharmaciens et sages-femmes.
- soit par des dispositions légales et réglementaires particulières :
 - les employés ou agents des Monts de Piété (459 C.P.)
 - les personnes qui sont ou ont été employées dans une fabrique (309 C.P.)
 - les agents des postes (loi du 30 mai 1879 sur le régime postal, art. 54)
 - les employés du fisc (art. 244 C.I.R.)
 - les membres de la Commission bancaire (art. 40 de l'arrêté royal n° 185 du 25 juillet 1935)
 - les personnes physiques et personnes morales inscrites au registre des experts comptables externes aux associés ou membres des personnes morales en question, ainsi qu'aux personnes dont les experts comptables inscrits au registre précité doivent répondre (art. 95 de la loi du 21.2.85 (MB 28.2.85)).

- B. Pour d'autres professions, l'obligation résulte de l'expression de l'article 458 du C.P. "Toutes autres personnes dépositaires par état ou par profession des secrets qu'on leur confie".

La Cour de Cassation (22) applique cette disposition "aux personnes investies d'une mission de confiance qui sont constituées par la loi, la tradition ou les moeurs, dépositaires nécessaires des secrets qu'on leur confie".

Le critère (23) est triple :

- a. le concours du professionnel doit être nécessaire.
- b. la confiance doit être nécessaire à l'exercice de la profession.
- c. la profession doit être liée à l'intérêt général (finalité morale).

Ainsi

- les avocats, les notaires
- les ministres du culte (24)
- les magistrats, greffiers...
- les officiers de police judiciaire qui peuvent taire l'identité de leur indicateur (25)
- les gendarmes
- les conducteurs d'ambulance du service 900 (26)
- les collaborateurs des confidents nécessaires...

Par contre, la Cour de Cassation a exclu l'application de l'article 458 Code Pénal.

- pour les agents de change (27)
- pour les experts fiscaux (28) et les experts comptables non visés par l'article 95 de la loi du 21 février 1985 (cité supra).
- pour les banquiers (29).

CHAPITRE III : OBJET ET ETENDUE DU SECRET PROFESSIONNEL DU REVISEUR D'ENTREPRISES

SECTION I : NOTION DE SECRET PROFESSIONNEL

Un **secret**, c'est ce que l'on tient à cacher ⁽³⁰⁾. Si on le révèle à quelqu'un, c'est avec la volonté qu'il reste inconnu des tiers.

Il n'y a secret que si le fait n'est pas connu ou n'est connu que d'un nombre limité de personnes ⁽³¹⁾. Un fait notoire, connu de tous, ne pourra être considéré comme secret. Mais un professionnel doit se garder de confirmer une simple rumeur. Sa révélation pourrait apporter à l'information le caractère certain qu'elle n'a pas encore et transformer en fait indiscutable ce qui restait controversé ⁽³²⁾.

Ainsi trahirait le secret professionnel, le reviseur d'entreprises qui confirmerait les difficultés d'une société.

Tout fait devient un secret **professionnel** lorsque le professionnel 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 ⁽³³⁾.

Il faut donc un lien de causalité entre la profession et la prise de connaissance du secret ⁽³⁴⁾. Il n'est plus question de secret professionnel lorsque le reviseur agit dans la vie courante, qu'il est témoin fortuit d'un fait quelconque ou qu'il reçoit une confiance en qualité d'ami, de parent... ⁽³⁵⁾.

L'obligation au secret, touchant à l'ordre public, est générale et s'étend à toute l'activité du reviseur ⁽³⁶⁾.

Le secret ne se limite pas aux seules confidences des dirigeants de l'entreprise contrôlée ⁽³⁷⁾. Il couvre tout ce que le reviseur a vu, connu, constaté, découvert, appris ou surpris dans l'exercice de sa profession ⁽³⁸⁾, même à l'instar de son "client".

De même, à moins que la loi lui en ait fait expressément l'obligation ⁽³⁹⁾, le reviseur ne pourra révéler les infractions dont se serait rendu coupable son client et qu'il apprend à l'occasion de sa profession. Ainsi à propos du secret médical, le Tribunal de Charleroi décide que "le devoir au secret persiste lorsque le malade est l'auteur de l'infraction ou qu'il y a volontairement participé ou même encore lorsque l'auteur de l'infraction a confié l'existence de celle-ci au médecin en raison exclusive de sa qualité de médecin" ⁽⁴⁰⁾.

Mais le silence n'est dû que pour le secret du client (41). Si le médecin s'aperçoit que son patient est victime d'un empoisonnement ou de mauvais traitements, son devoir est de parler (42).

L'existence même d'une relation professionnelle avec tel client doit rester secrète. Le reviseur ne peut, en principe, révéler que tel ou tel est son client (43).

SECTION 2 : ETENDUE DU SECRET PROFESSIONNEL

Deux conceptions se sont opposées quant à la matière et à l'étendue du secret professionnel : la conception du secret absolu et celle du secret relatif.

Pour les tenants du secret professionnel absolu, "aucune convention, ni aucune considération n'a le pouvoir de faire fléchir l'obligation au secret, à la seule exception de la loi qui peut l'écartier par un texte précis et formel inspiré d'intérêts supérieurs" (44). C'est "le silence quand même et toujours".

La conception du secret professionnel relatif est plus nuancée. Ses partisans admettent qu'il est certaines situations dans lesquelles l'intérêt social à la révélation du secret ou certains droits individuels, tels les droits de la défense, sont si forts qu'ils justifient un assouplissement du secret professionnel (45).

De très nombreuses décisions de jurisprudence ont affirmé le caractère absolu et d'ordre public du secret professionnel (46). Tel est le principe.

Mais il faut immédiatement constater qu'outre les exceptions prévues par l'article 458 du Code pénal, la doctrine et la jurisprudence admettent de façon générale certaines dérogations au secret. Nous y reviendrons dans le chapitre suivant.

Dans le cas précis du reviseur, les travaux parlementaires de la loi de 1953 ont souligné l'importance et le caractère absolu de l'obligation au secret (47). S'il n'y a pas de secret entre le reviseur et l'entreprise contrôlée, l'obligation au silence existe vis-à-vis de toute autre personne.

"Le secret professionnel du reviseur d'entreprises est rigoureux. Il ne s'applique pas seulement aux faits et renseignements dont le reviseur reçoit la confiance, mais aussi aux faits et renseignements dont il prend connaissance, qu'il découvre ou surprend à raison ou à l'occasion de l'exercice de sa profession. Le secret couvre ainsi non seulement les faits de la vie économique, financière et comptable de l'entreprise, mais d'une manière générale tout ce qui concerne celle-ci, ses dirigeants, son personnel, ses fournitures, ses concurrents, ses clients" (48).

Ainsi, il ne fait pas de doute que les mobiles fiscaux ou autres d'une décision, les procédés de fabrication, les informations concernant un produit nouveau ou la conclusion d'un contrat sont couverts.

Mais la profession de reviseur d'entreprises a de multiples facettes. Au-delà de la règle générale il faut envisager les différentes missions du reviseur pour mieux cerner le secret professionnel auquel il est tenu. Ces missions peuvent être classées en trois catégories :

- les missions légales
- les missions judiciaires
- les missions conventionnelles

A. LES MISSIONS LEGALES

1. Selon l'article 3 de la loi du 22 juillet 1953, la fonction de reviseur d'entreprises consiste, à **titre principal** à exécuter toutes missions dont l'accomplissement est réservé par la loi ou en vertu de celle-ci aux reviseurs (49).

Le reviseur est ainsi "essentiellement celui qui aura à **certifier** à l'égard de la collectivité en général ou à l'égard de tiers déterminés, les documents comptables des entreprises..." (50). Les travaux parlementaires de la loi du 21 février 1985 (51) précisent "qu'il faut entendre par certification, l'attestation, faite par le reviseur, après avoir effectué les contrôles d'usage conformément aux règles de la profession et compte tenu des prescriptions légales et réglementaires en la matière, que les documents présentés et les informations fournies donnent une image fidèle de la situation qu'ils entendent refléter" (52).

En principe donc, le rôle du reviseur d'entreprises n'est pas d'informer mais seulement de garantir la loyauté de l'information fournie par l'entreprise.

Les missions légales des reviseurs sont nombreuses. Dans chaque cas, le reviseur doit être très attentif à la définition légale de sa mission. Son obligation de parler se limite strictement aux informations dont la loi requiert la publication, celles que doit contenir son rapport et les justifications qu'il croit nécessaire. Toutes autres informations ou renseignements dont il a eu connaissance dans l'exercice de sa mission sont couverts par le secret professionnel.

En d'autres termes, "le reviseur chargé d'une mission de vérification pourra faire mention, en son rapport, des données comptables et des faits économiques qui constituent les éléments de sa vérification, dans la mesure où ces données et ces faits sont nécessaires à l'accomplissement de sa mission légale; il devra s'abstenir de la mention de tous faits étrangers à l'accomplissement de cette mission (53).

2. Les principales missions légales du reviseur sont le contrôle et la certification des comptes annuels et de l'information remise à l'assemblée générale des associés et au conseil d'entreprise.

Dans les deux cas, cette mission débouche sur un rapport écrit et circonstancié qui indique spécialement :

- "1. comment ils ont effectué leurs contrôles et s'ils ont obtenu des administrateurs et préposés de la société les explications et informations qu'ils ont demandées;
2. si la comptabilité est tenue et si les comptes annuels sont établis conformément aux dispositions légales et réglementaires applicables;
3. si, à leur avis, les comptes annuels donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de la société, compte tenu des dispositions légales et réglementaires qui les régissent et si les justifications données dans l'annexe sont adéquates;
4. Si le rapport de gestion comprend les informations requises par la loi et concorde avec les comptes annuels.
5. Si la répartition des bénéfices proposés à l'assemblée est conforme aux statuts et au présent titre.
6. S'ils n'ont pas eu connaissance d'opérations conclues ou de décisions prises en violation des statuts et du présent titre. Toutefois, cette mention peut être omise lorsque la révélation de l'infraction est susceptible de causer à la société un préjudice injustifié notamment parce que le conseil d'administration a pris des mesures appropriées pour corriger la situation d'illégalité ainsi créée.

Dans leur rapport, les commissaires indiqueront et justifieront avec précision et clarté les réserves ou les objections qu'ils estiment devoir formuler. Sinon ils mentionneront expressément qu'ils n'en ont aucune à formuler" (art. 65 L.C.S.).

Il importe de souligner que ce n'est pas le réviseur qui transmet directement les informations. "L'obligation d'information existe dans le chef de la direction de l'entreprise. Le réviseur ne fait, lui, que contrôler l'information fournie" (54).

Sur le plan du secret professionnel, deux aspects de cette mission retiennent l'attention :

- l'obligation de révéler certaines infractions
- la participation à l'assemblée générale et au conseil d'entreprise

a) La révélation des infractions

Selon l'art. 65, 6^o L.C.S., le commissaire doit mentionner dans son rapport, les infractions aux lois sur les sociétés (y compris la loi comptable à laquelle se réfère expressément les articles 65 et 77 L.C.S.) et aux statuts dont il a connaissance.

En règle générale, le secret professionnel couvre les infractions découvertes par le praticien dans l'exercice de sa profession. La mission d'intérêt général de commissaire-reviseur justifie une dérogation à ce principe. Il faut toutefois en souligner les limites (55).

- le commissaire ne doit signaler que les infractions aux lois sur les sociétés et aux statuts, et non les infractions aux autres législations, notamment sociale et fiscale. Ainsi sur le plan fiscal, il doit "vérifier si, dans l'établissement des comptes annuels, il a été tenu compte des impôts qui grèvent le patrimoine et les résultats. Ceci ne signifie pas que le reviseur d'entreprises doit se prononcer sur l'opportunité de la politique fiscale qui est menée par la société mais bien qu'il doit s'assurer entre autres que les provisions fiscales nécessaires ont été constituées (56).
- le commissaire ne doit révéler les infractions aux lois sur les sociétés et aux statuts que "dans la mesure où ces infractions ont un effet sur les comptes annuels. Ainsi, par exemple, il ne faut pas attendre du reviseur d'entreprises qu'il mentionne que les délais de convocation statutaires ou légaux n'ont pas été respectés" (57) (58).
- Ces infractions doivent être communiquées au conseil d'administration et s'il n'y a pas été remédié de façon adéquate à l'assemblée générale. Cependant, compte tenu de la publicité du rapport du commissaire, la loi admet que toutes les infractions ne doivent y être reprises. "Deux préoccupations peuvent justifier l'omission de certaines infractions : ou bien il s'agit de faits sans grande importance, ou bien le commissaire peut estimer que la publication de l'infraction causerait un préjudice injustifié à la société. La responsabilité de l'omission d'une infraction incombe par conséquent au commissaire en personne". (59).

Ainsi, lorsque le conseil d'administration omet de convoquer l'assemblée générale, le commissaire doit lui en faire la remarque. Si le Conseil réagit et la convoque, le commissaire pourra omettre de mentionner le retard de l'assemblée générale. Sinon, le commissaire convoquera l'assemblée et soulignera la passivité du Conseil (60).

b) Participation à l'assemblée générale et au conseil d'entreprise

Les commissaires ont le droit de prendre la parole à l'assemblée en relation avec l'accomplissement de leur fonction (art. 64septies L.C.S.). Ils répondent aux questions qui leur sont posées par les actionnaires au sujet de leur rapport (art. 70ter L.C.S.).

Les limites des interventions des réviseurs à l'assemblée générale sont ainsi clairement définies : il ne peut s'agir que d'explications et des justifications nécessaires sur l'accomplissement de leur mission et le contenu de leur rapport. Ils sont pour le reste tenu au secret professionnel.

Il en va de même devant le conseil d'entreprise où le réviseur a notamment pour mission "d'analyser et d'expliquer à l'intention particulièrement des membres du conseil d'entreprise nommés par les travailleurs, les informations économiques et financières qui ont été transmises au conseil d'entreprise... (art. 15bis, 3^o de la loi du 20.9.48 portant organisation de l'économie, modifié par la loi du 21.2.83) (61).

"Le réviseur doit jouer un rôle didactique et pédagogique auprès du conseil d'entreprise" (62) mais ne peut expliquer que les données qu'il a déjà certifiées.

3. Pour les autres missions légales du réviseur, le principe est toujours le même; en dehors des informations que doivent légalement contenir les rapports, en dehors de justifications mesurées, le réviseur est tenu au secret.

A propos du contrôle par le réviseur des apports ne consistant pas en numéraire faits à une société de capitaux ou à une SPRL (art. 29bis, 34, 120bis et 122 LCS), la Cour de Cassation a relevé dans un très bref arrêt du 26 janvier 1983 "que le rapport du réviseur d'entreprises prescrit par l'article 29bis LCS est déposé au Greffe du Tribunal de Commerce (art. 10 LCS) et porté à la connaissance de toutes personnes qui en fait la demande; que, destiné à éclairer le public, il doit être sincère et complet; qu'il s'ensuit que le réviseur chargé de ce rapport n'est pas, dans l'exercice de cette mission, le confident de la personne qui a requis sa désignation; (63).

Il nous semble que si la Cour de Cassation a voulu dire que le réviseur n'était pas tenu au secret professionnel lorsqu'il accomplit la mission prévue à l'article 29bis, sa position serait critiquable. Le réviseur n'a, dans ce cadre, que l'obligation de faire le rapport prévu par la loi, lequel doit être sincère et complet. Pour le reste il est tenu au secret.

Il faut enfin constater que les exigences légales de révélation seront plus importantes lorsque le réviseur agit pour compte d'une autorité publique.

Diverses lois ont en effet prévu la participation d'un réviseur d'entreprises au contrôle de certains secteurs clés de l'économie.

Un réviseur assiste par exemple la Commission bancaire dans la surveillance des banques (64), des entreprises recevant du public des fonds remboursables (65), des sociétés à portefeuilles (66).

De même un réviseur intervient dans le contrôle des Compagnies d'assurances par l'Office de contrôle des assurances (67) ou dans le contrôle de certains organismes d'intérêts publics par le pouvoir exécutif (68).

Dans ces cas, vis-à-vis des tiers, l'obligation au secret reste générale et absolue.

Par contre, vis-à-vis de l'organisme de contrôle, les lois et règlements fixant les missions des réviseurs réduisent fortement l'étendue de son secret professionnel.

Ainsi le réviseur agréé désigné dans une banque, doit, entre autre, porter à la connaissance de la Commission bancaire les lacunes graves, les irrégularités et les infractions qu'il aurait constatées ... (art. 23 de l'AR n° 185 du 9 juillet 1935).

Ainsi l'article 40 de la loi du 9 juillet 1975 sur le contrôle des Compagnies d'assurances prévoit que le réviseur porte immédiatement à la connaissance des administrateurs, gérants ou mandataires généraux de l'entreprises et à l'Office de Contrôle des assurances, toute violation de la présente loi et des règlements pris pour son exécution de même que tout fait qui lui paraît de nature à compromettre la situation financière de l'entreprise...

L'intérêt général au contrôle de ces entreprises l'emporte dans une large mesure sur celui au respect du secret professionnel.

Le réviseur devra donc veiller avant tout à remplir pleinement sa mission légale.

B. LES MISSIONS D'EXPERT JUDICIAIRE (69)

Dans cette hypothèse, le réviseur a pour mission d'éclairer la justice sur certains points techniques après avoir analysé la situation de l'entreprise en cause.

Il est tenu au secret vis-à-vis des tiers en général pour tout ce qu'il découvre lors de sa mission.

Ainsi il ne peut communiquer une copie de son rapport à d'autres que les parties. S'il a été désigné par un juge d'instruction, le réviseur violera le secret professionnel s'il communique au prévenu ou à la partie civile une copie de son rapport ou de documents, sans l'autorisation du

magistrat qui l'a désigné (70). De même, le reviseur ne peut faire état dans une expertise des informations recueillies lors d'une expertise précédente.

Par contre, vis-à-vis du juge et dans les limites de la mission confiée (71), il n'y a pas de secret.

Selon la Cour de Cassation, "est légalement justifié l'arrêt qui décide que dans l'exécution de la mission d'expert judiciaire, même si l'expert a été nommé en raison de sa qualification professionnelle (il s'agissait en l'espèce d'un reviseur d'entreprises), l'exercice de la profession s'efface devant la mission de l'expert et que la destination du rapport d'expertise exclut en soi que l'expert soit tenu au secret des éléments recueillis à l'égard de l'autorité judiciaire qui l'a désigné et du Procureur du Roi" (72).

Comme le précise la Cour d'Appel de Mons :

"le caractère général et absolu de l'article 458 du C.P., dont l'article 27 al. 2 de la loi du 22 juillet 1953 est une transposition, cède lorsque le reviseur d'entreprises est désigné comme expert par le Tribunal de Commerce; que dans cette hypothèse, il a l'obligation de dénoncer les faits constitutifs d'infraction dont il a eu connaissance dans l'exercice de ses fonctions; que son silence ou des déclarations fausses et incomplètes à leur sujet exposerait à des poursuites pénales" (73).

Il ne peut donc être question de secret partagé (74) entre le reviseur d'une entreprise et un reviseur, expert judiciaire (75)(76).

Que doit faire le reviseur désigné comme expert judiciaire dans une entreprise où il a précédemment exercé ou exerce toujours une mission légale ou conventionnelle ? Il nous paraît que le reviseur est alors en droit de refuser de remplir la mission d'expertise (77). A défaut, il va en effet se trouver dans une situation très délicate. En qualité d'expert, il n'a pas de secret vis-à-vis du juge pour ce qu'il découvre dans l'exercice de sa mission. Comment pourra-t-il faire abstraction, dans le cadre de cette expertise, de ce qu'il a appris précédemment et qui est couvert par le secret professionnel ?

Dans le cas d'un reviseur aux apports (rapport prescrit par l'art. 29bis), ultérieurement désigné comme expert judiciaire dans le cadre d'une procédure concordataire, la Cour de cassation a estimé :

"Que le rapport du reviseur d'entreprises prescrit par l'art. 29bis des lois sur les sociétés commerciales est déposé au greffe du Tribunal de commerce et porté à la connaissance de toute personne qui en fait la demande; que, destiné à éclairer le public, il doit être sincère et complet;

Qu'il s'ensuit que le reviseur d'entreprises chargé de ce rapport n'est pas, dans l'exercice de cette mission, le confident de la personne qui a requis sa désignation;

Attendu que, en constatant que X avait été désigné par l'autorité judiciaire pour faire un rapport prescrit par la loi dans l'intérêt des tiers, l'arrêt écarte l'allégation des demandeurs suivant laquelle X aurait agi comme le réviseur d'entreprises de Y.

Que, à la suite de cette constatation, l'arrêt a **légalement pu décider que X n'avait pas dans le cours des expertises judiciaires, divulgué des faits ou des renseignements dont il aurait antérieurement reçu la confiance dans l'exercice de ses fonctions**" (78).

C. LES MISSIONS CONTRACTUELLES

"Le réviseur est à la disposition de tous ceux qui ont intérêts à faire appel à sa compétence" (79).

Ainsi le chef d'une entreprise, un conseil d'administration peuvent demander à un réviseur de vérifier la comptabilité de l'entreprise ou de donner son avis sur l'opportunité de telle politique d'investissement ou de financement. Le réviseur est alors tenu au silence vis-à-vis de tous tiers à la confiance.

De même, l'assemblée générale peut demander à un réviseur lorsque son intervention n'est pas prévue par la loi, de vérifier et certifier que les comptes qu'on lui présente sont sincères... Il pourra alors révéler, mais à la seule assemblée générale, comment il a accompli sa mission, ses conclusions et les justifications qu'il estime nécessaires.

CHAPITRE IV : LES DEROGATIONS AU SECRET PROFESSIONNEL

Il y a lieu d'examiner d'une part les exceptions prévues par les articles 458 Code Pénal et 27, al. 2 de la loi du 22.7.1953 et d'autre part les dérogations élaborées par la doctrine et la jurisprudence.

SECTION 1 : EXCEPTIONS LEGALES

A. "Le cas ou le professionnel est appelé à rendre témoignage en justice"

La révélation cesse alors d'être punissable. Cela ne veut pas dire que le professionnel a l'obligation de révéler ce qu'il a appris à l'occasion de sa profession.

Ce serait "la négation même du principe qui est consacré par l'article, c'est-à-dire un non sens... Si la justice est intéressée à ce que les traces des crimes soient découvertes, elle a aussi l'intérêt, non moins sacré, de maintenir la sûreté des relations des citoyens" (80).

Le professionnel interrogé a donc le choix de se taire ou de parler (81) : c'est pour lui une affaire de conscience (82).

"Cette doctrine générale repose sur des principes de haute moralité, auxquels on ne doit pas porter atteinte : le prêtre, le médecin, l'avocat peuvent se croire obligés à garder un secret qu'ils ont reçu : il ne faut pas que leur conscience soit violentée. Mais, s'ils jugent à propos, lorsque la justice les interpelle, de révéler ce qui leur a été confié, aucune peine ne peut les atteindre. Ils ne violent pas volontairement le secret; interrogés par le juge, ils se considèrent comme tenus de rompre le silence, dans l'intérêt social de la répression..." (83).

1. Il faut avant tout préciser la notion de témoignage en justice. Il ne peut évidemment s'agir d'une déclaration spontanée (84). Selon la jurisprudence (85) le témoignage en justice dont il est question dans l'article 458 du Code Pénal est une déclaration faite en matière judiciaire à une autorité qui a le droit de recueillir des témoignages.

- en matière civile

- **l'audition de témoins** est régie par les articles 915 à 961 du Code Judiciaire. L'article 926 du Code Judiciaire (86) oblige le témoin convoqué à comparaître mais en vertu des articles 22 et 92 C.J. (87) ce témoin pourra invoquer le secret professionnel comme motif légitime pour refuser de prêter serment ou de déposer. Il appartiendra au juge d'en apprécier le bien fondé.
- La procédure de **production de documents** (88), régie par les articles 877 à 882 CJ permet au juge d'ordonner le dépôt au dossier d'un document contenant la preuve d'un fait pertinent, lorsqu'il existe des présomptions graves, précises et concordantes de sa détention par une partie ou un tiers.

La situation du tiers invité à produire un document en justice doit être assimilée à celle des témoins (89). Le reviseur pourra donc sans commettre l'infraction remettre ces documents au juge mais il pourra aussi invoquer le droit au secret professionnel (90) et ne pas les produire.

Il doit évidemment s'agir de documents, reçus par le reviseur dans le cadre de l'exercice de sa profession. Le juge ne pourrait ordonner la production de notes précises par le reviseur à l'occasion d'une de ses missions.

- en matière pénale

- Il faut avoir été régulièrement requis de **témoigner** par un Tribunal ou par un Juge d'instruction (91) ou par un Procureur du Roi agissant en cas de flagrant délit ou encore par un membre de la police judiciaire agissant sous délégation.

Le reviseur devra évidemment se garder de toutes révélations spontanées (92).

La faculté d'invoquer le secret professionnel ne dispense pas le reviseur de comparaître devant le Magistrat qui l'a convoqué, ni de prêter serment (art. 80, 157, 188 et 355 C.I.C.) (93) (94). C'est sous la foi du serment prêté que le témoin pourra invoquer le secret professionnel et refuser de répondre. Ce n'est d'ailleurs que face à des questions précises qu'il pourra apprécier ce qu'il doit faire.

- La situation est différente lorsqu'on est interrogé dans le cadre d'une **information**, simple enquête officieuse menée par la police judiciaire ou le Procureur du Roi. Bien qu'elle soit pratique courante, elle n'est prévue par aucun texte du code d'instruction criminelle.

Toute personne peut être interrogée. Elle ne prête pas serment. Aucune formalité particulière n'est prévue pour l'interrogatoire sinon qu'il est consigné dans un procès-verbal. L'intéressé n'est pas obligé de répondre, il peut se taire. C'est une conséquence du caractère non coercitif de l'information préliminaire. Il peut même ne pas se rendre à la convocation de la police (95).

En général, il faudra conseiller une certaine collaboration. Mais **cet interrogatoire ne peut être assimilé au témoignage en justice et le reviseur devra dès lors opposer le secret professionnel** (96).

2. Si le reviseur décide de parler, le Tribunal peut encore juger que les faits révélés "sont venus à sa connaissance sous le sceau du secret et estimer de son devoir de ne pas tenir compte de ce témoignage" (97).

D'autre part le reviseur devra aussi tenir compte d'éventuelles règles déontologiques plus sévères qui obligent à respecter le secret même en justice.

Ainsi le conseil de l'IRE n'autorise le témoignage que devant les juridictions répressives. Il estime que le reviseur doit systématiquement refuser son témoignage devant les autres juridictions (le Tribunal du Travail par exemple) à moins que la société ne l'ait expressément délié (98bis).

Un système plus souple semble préférable. C'est au professionnel, face à une situation précise, de décider en conscience s'il doit ou non parler.

Les autorités disciplinaires exerceront éventuellement un contrôle de l'appréciation et pourront sanctionner le professionnel qui ferait preuve de légèreté, inadvertance etc...

3. Le reviseur a également le droit de garder le silence sur tous les faits rentrant dans le cadre du secret professionnel.

L'usage de ce droit et particulièrement la détermination des faits couverts par le secret relève de la conscience et de l'appréciation du témoin (99) mais, précise la Cour de Cassation, sous le contrôle des tribunaux.

En effet, cette dérogation à la règle générale du témoignage en justice doit être restreinte dans les limites des nécessités d'intérêt social qui la motive. Elle ne peut s'appliquer que pour de véritables secrets professionnels. Ce serait dépasser le but et méconnaître la volonté de la loi que d'étendre la dispense de déposer aux faits que le reviseur a connus en dehors de sa qualité de confident nécessaire ou qui ne constituent pas des secrets par nature (100).

Il appartient donc au juge du fond de vérifier si, d'après les éléments propres à la cause, le silence du réviseur n'est pas détourné de son but (le réviseur cherchant, par exemple, à couvrir sa faute ou celle d'un tiers) et s'il est justifié par le caractère secret des faits sur lesquels il est entendu.

Pour permettre ce contrôle, le réviseur sera, le cas échéant, amené à préciser les circonstances dans lesquelles le secret est venu à sa connaissance (101).

Mais le juge ne pourra exiger du réviseur la révélation afin de juger s'il y a oui ou non matière à secret.

Ainsi que l'écrit Charles VAN REEPINGHEN, "le contrôle du juge ne saurait donner lieu à critique. Mais, au-delà, les applications du principe risqueront d'être infiniment délicates. Qu'un abus de secret doive être évité ne peut en effet conduire à dévoiler le contenu même de ce secret, à prétexte de l'éclairer. Ce serait, quoique l'on veuille, substituer la conscience du juge à celle du dépositaire du secret, partant mettre celui-ci en péril. Le contrôle du tribunal implique donc cette réserve, même si, pour le respect d'un principe supérieur, ses investigations s'en trouvent limitées" (102).

4. Enfin, reste l'hypothèse où le réviseur est lui-même poursuivi. Il pourra alors garder le silence "mais ce n'est pas là le droit au secret professionnel, c'est le droit de défense reconnu à tout prévenu" (103). De même, il pourra faire les révélations qu'il croit nécessaires pour assurer sa défense (104).

Remarque sur les perquisitions et saisies

La justice a le droit de rechercher et de saisir en n'importe quel lieu ce qui constitue le corps du délit ou ce qui est utile à la manifestation de la vérité (105).

Les articles 87 à 89 et 35 à 39 du code d'instruction criminelle (106), réglant la matière des perquisitions et saisies, sont tout à fait généraux. Il n'y est pas question d'exception pour les domiciles ou cabinets de praticiens soumis au secret professionnel, s'il y a des raisons de croire que certaines preuves ou produits d'infraction pourraient y être découverts.

On ne peut en effet admettre que les bureaux des professionnels deviennent un lieu d'asile (107) où il suffirait de déposer une pièce pour la soustraire à la justice.

Mais d'autre part, le secret serait un leurre si l'autorité, à l'occasion de poursuites dirigées contre le professionnel (108) ou son client, pouvait pénétrer dans les bureaux et s'emparer de ce qui lui convenait (109).

Il faut trouver entre ces intérêts divergents un équilibre assurant le respect du droit au secret des clients.

1. En cas de perquisition ou saisie, le reviseur doit d'abord en vérifier la **régularité**. A ce sujet, il fait souligner que :

- le droit de perquisition et saisie appartient normalement au **juge d'instruction** (art. 87 à 89 du C.I.R.) sauf le cas du flagrant délit où le Procureur du Roi ou la police judiciaire peuvent se transporter au domicile de l'inculpé (art. 35 à 39 C.I.R.).

Un officier de police judiciaire, dans les cas de nécessité, peut aussi agir sur délégation du juge d'instruction (mandat de perquisition) et éventuellement, en cas de flagrant délit, sur délégation du Procureur du Roi (art. 24 de la loi sur la détention préventive et art. 52 C.I.C.) (110).

- "Il faut que l'information ait recueilli des indices graves de culpabilité contre le prévenu, car la visite n'a pas pour but de rechercher le délit, ni de découvrir son auteur, mais bien d'acquérir la preuve de la culpabilité du prévenu, et par conséquent, elle est fondée sur les indices qui ont pu établir la prévention avant que cette prévention n'ait pu être justifiée par les objets en la possession du prévenu. La visite domiciliaire n'est pas une mesure de police, elle n'est point appliquée à la recherche des délits, elle constitue une mesure d'instruction, elle est réservée à la recherche des preuves, elle ne fait point partie des investigations qui sont destinées à découvrir des faits elle succède à ces investigations, et quand les faits sont établis et la prévention ouverte, elle vient pour en fortifier les charges et saisir les moyens de preuve" (111).
- la perquisition et la saisie doivent être en rapport direct avec l'infraction pour laquelle l'instruction a été ordonnée.

2. Ensuite, il est certain que **tous les documents confiés par un client à un professionnel ne sont pas couverts par le secret professionnel** (112).

Les produits et les instruments d'une infraction (arme du crime, pièce constitutive de faux, lettre contenant des menaces...) sont évidemment saisissables.

Par contre, les notes personnelles du professionnel, la correspondance entre lui et son client sont couvertes par le secret professionnel et ne peuvent dès lors être saisies au cours d'une perquisition. Il s'agit de confidences écrites secrètes au même titre que les confidences verbales (113).

Le problème essentiel est donc de distinguer les documents relevant du secret professionnel des autres.

L'usage dégagé par les avocats et les médecins donne à cet égard des garanties suffisantes. Les perquisitions sont faites personnellement par le juge d'instruction en présence du Bâtonnier ou du Président de l'Ordre ou de son délégué qui indiquera les pièces couvertes par le secret professionnel et celles qui ne le sont pas (114).

Le code en projet prévoit d'ailleurs que la saisie chez un membre d'un ordre professionnel tenu au secret exige la présence du chef de l'ordre qui examine et désigne les pièces couvertes par le secret (115).

Ces règles devraient s'appliquer aux réviseurs d'entreprises. Ils sont en effet tenus au secret professionnel de la même façon et aux mêmes conditions que les professionnels énumérées par l'article 458 CP (116).

Ces usages s'imposent tout autant lorsque le professionnel lui-même est mis en cause et prévenu d'avoir commis un délit de s'en être rendu le complice (117).

Par ailleurs, le juge du fond pourra encore apprécier si, après telle perquisition exécutée en présence du chef de l'Ordre ou de son délégué, et malgré cette intervention, ne figure néanmoins pas, parmi les éléments de l'instruction, pour avoir été saisi, ou même autrement, par exemple sous forme de photocopie, des documents couverts par le secret professionnel et, dans l'affirmative les rejeter des débats (118).

Enfin, si la perquisition est illégale, elle ne pourra produire aucun effet et les preuves qu'elle apporte seront écartées (119).

Les autres actes de procédure qui se seraient fondés sur une telle perquisition devront être annulés. Elle ne pourra servir de base à aucune décision.

B. "Le cas où la loi les oblige à les faire connaître"

Cette exception constitue en fait une application du principe général énoncé par l'art. 70 CP aux termes duquel il n'y a pas d'infraction lorsque le fait était ordonné par la loi.

Nous avons précédemment examiné comment la loi détermine précisément l'étendue du secret professionnel du réviseur d'entreprises lorsqu'il accomplit une "mission légale".

Pour le reste, il n'y a pas de disposition légale qui oblige le réviseur, en tant que tel, à faire connaître une information couverte par le secret professionnel (120).

A titre de disposition générale, on peut citer, entre autres :

- l'article 30 CIC qui énonce que "toute personne qui aura été témoin d'un attentat, soit contre la sûreté publique, soit contre la vie ou la propriété d'un individu, sera pareillement tenu d'en donner avis au

Procureur du Roi soit du lieu du crime ou délit, soit du lieu où l'inculpé pourra être trouvé". Il faut souligner que cette disposition n'est assortie d'aucune sanction pénale (121).

- l'article 361 CP qui oblige toute personne assistant à un accouchement à faire les déclarations prescrites par les articles 55 à 57 du Code Civil.

C. Autorisation de l'entreprise contrôlée et collaboration entre réviseurs

Selon l'article 27, al. 2 de la loi du 22 juillet 1953, "aux exceptions à l'obligation du secret prévues à cet article (458 CP) s'ajoute 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

ou

- adressée, dans le cadre du contrôle des comptes annuels ou des comptes consolidés d'une entreprise dont ils sont chargés, à un commissaire-réviseur ou à une personne exerçant dans une entreprise de droit étranger une fonction similaire à celle de commissaire-réviseur".

1. Accord écrit de l'entreprise auprès de laquelle le réviseur exerce sa fonction

Selon une jurisprudence constante, lorsque le client autorise ou demande au professionnel de révéler son secret, la révélation ne constitue plus une infraction : il n'y a pas d'indiscrétion lorsque l'auteur de la confiance permet de la révéler et que la révélation ne dépasse pas les limites de l'autorisation donnée (122).

L'article 27, al. 2 de la loi du 22 juillet 1953 confirme clairement cette dérogation tout en précisant que l'accord de l'entreprise doit être écrit.

Mais si cette autorisation est exclusive de l'infraction, elle n'a pas d'influence sur le droit au secret, droit qui relève de la conscience du professionnel (123). L'art. 27, al. 2 n'apporte pas de modifications à ce sujet.

En tout état de cause, c'est l'intérêt de l'entreprise qui doit guider le réviseur (124). En cas de contestation, seule l'autorité disciplinaire pourra contrôler la légitimité d'un tel silence.

2. Collaboration **entre réviseurs**

Aux termes de l'article 27, al. 2, les réviseurs dans le cadre du contrôle des comptes annuels ou des comptes consolidés d'une entreprise dont ils sont chargés sont autorisés à communiquer des attestations ou confirmations à un commissaire-réviseur ou à une personne exerçant dans une entreprise de droit étranger une fonction similaire à celle de commissaire-réviseur.

Selon les travaux parlementaires (125), on vise ainsi les cas où le bon accomplissement du contrôle peut exiger que des informations soient échangées ou des attestations délivrées entre réviseurs **de deux sociétés distinctes**.

Chaque fois, le réviseur devra vérifier que les différentes conditions prévues par l'article 27, al. 2 sont bien réunies et notamment que le destinataire de l'information est un commissaire-réviseur (ou assimilable) (126).

Sous réserve de cette exception, les réviseurs d'entreprises, entre eux, sont liés par le secret professionnel. Ils doivent donc se garder, lorsqu'ils expliquent une situation vécue, de mentionner le moindre élément qui permette d'identifier la société ou le dirigeant en cause.

Une dérogation est toutefois admise par la jurisprudence (127) lorsque des professionnels, de même discipline ou non, concourent à sauvegarder les intérêts d'une même personne, remplissent la même mission vis-à-vis **d'un même client**. On parle alors de secret partagé. Il faut souligner que le secret partagé n'est concevable qu'entre professionnels également tenus au secret (128) et ne peut se justifier que par l'intérêt du client (129).

Ainsi on doit admettre une exception au devoir de secret, entre personnes exerçant les mêmes fonctions dans une même société ou institution comme un collègue de commissaires-réviseurs (130).

En toute hypothèse, ces révélations devront demeurer dans les limites de ce qui est strictement nécessaire à l'accomplissement de la mission.

SECTION 2: AMENAGEMENTS

A. Les rapports avec l'autorité disciplinaire

Comme il a été souligné lors des travaux préparatoires de la loi du 22 juillet 1953 "le secret professionnel ne s'applique pas aux rapports du réviseur avec l'autorité de l'Ordre en matière disciplinaire. On suivra la

règle en vigueur dans toutes les professions libérales organisées, qui impose aux membres de cette profession le devoir de dire la vérité à l'autorité disciplinaire sur laquelle l'obligation au secret professionnel se trouve reportée (131).

Les tribunaux l'ont souvent rappelé pour l'avocat :

"Si l'avocat qui, dans l'exercice de sa profession, reçoit des confidences de son client a, en règle, l'obligation de respecter le secret dont il est dépositaire, une telle obligation ne saurait exister vis-à-vis des autorités disciplinaires envers lesquelles l'avocat est tenu par des devoirs de sincérité et de loyauté consacré par la déontologie de la profession; ces autorités, auxquelles l'avocat doit pouvoir se confier dans les cas douteux, et auquel il incombe d'intervenir disciplinairement en cas d'abus, sont garantes du secret professionnel en même temps que tenues à pareil secret". (132).

B. Mise en cause de la responsabilité du reviseur et action en paiement d'honoraires

Le reviseur est-il tenu au secret professionnel et lorsque sa responsabilité est mise en cause devant les tribunaux civils ou correctionnels ou lorsqu'il est contraint de réclamer en justice le paiement des honoraires relatifs à ces prestations !

De façon générale, on admet aujourd'hui que le professionnel, dans le cadre d'un procès en responsabilité ou de poursuites pénales, peut, lorsqu'il n'a pas d'autres moyens de défense, révéler des faits dont il a eu connaissance par l'exercice de sa profession (133).

A propos de secret médical, le Tribunal de Bruxelles (134) a ainsi jugé qu'un médecin que les héritiers du patient entendent rendre responsable du décès de leur auteur et qui doit se défendre à une action en dommages et intérêts du chef de sa mort, action dont le bien fondé peut dépendre de la notion de l'affection dont le patient succomba, "est incontestablement en droit, sans qu'il y ait de violation du secret professionnel, d'établir la cause du décès dont on entend lui imputer les responsabilités; qu'en décider autrement aurait pour conséquence une méconnaissance des droits de la défense".

Comme l'a noté la Cour d'appel du Douai, "on ne saurait refuser à qui que ce soit le droit de se défendre et cette liberté essentielle ne peut être mise en échec par les règles du secret professionnel" (135).

Bien que ce soit plus controversé, on doit de même admettre que le reviseur, contraint de réclamer en justice le paiement de ses honoraires, peut faire état des éléments nécessaires pour établir le bien fondé de son action (136).

A défaut, son action en paiement d'honoraires, pour légitime qu'elle soit, serait le plus souvent inefficace.

Le reviseur devra cependant être prudent et s'en tenir aux révélations strictement nécessaires à la défense de ses droits.

SECTION 3 : QUESTIONS PARTICULIERES

A. Rapports avec l'administration fiscale.

L'administration fiscale s'est vue accorder de larges pouvoirs d'investigation tant vis-à-vis du contribuable qu'il s'agit de taxer que des tiers qui pourraient fournir des renseignements sur sa situation fiscale.

Ainsi les articles 221 à 223 C.I.R. imposent aux contribuables l'obligation de fournir à l'administration tous renseignements nécessaires "à la détermination du montant de ses revenus imposables".

De même les articles 228 et 229 Code d'Impôts sur les Revenus autorisent l'administration à interroger, au sujet du contribuable, toutes personnes en rapport d'affaire avec lui (137).

Le reviseur d'entreprises comme les avocats pourraient devenir de véritables mines de renseignements pour le fisc. Ils perdraient alors la confiance de leur client. Pour l'éviter, le praticien pourra, face à l'administration fiscale, invoquer le secret professionnel.

Le code d'impôts sur les revenus (art. 241) a d'ailleurs prévu le cas où la personne requise de produire livres et documents ou de répondre aux questions de l'administration fiscale (en vertu des articles 221 al. 1, 222 et 228 à 231) se prévaut du secret professionnel. L'administration peut alors 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 de documents se concilie avec le respect du secret professionnel." (art. 241 CIR).

Il ne s'agit pas pour l'autorité disciplinaire, le Conseil de l'IRE par exemple, de délier l'intéressé de son obligation au secret (138). Son rôle sera d'apprécier si l'information demandée relève ou non du secret professionnel.

La décision de l'autorité disciplinaire liera le contrôleur.

La Commission juridique du CBNCR (139) recommande notamment au Conseil de l'IRE d'examiner, avant toute étude approfondie de la requête, si le fisc a usé de toutes les possibilités qui lui sont ouvertes pour obtenir le renseignement recherché.

Les tribunaux exercent aussi un contrôle. Ainsi des cotisations doivent être annulées lorsque la communication à l'administration des contributions directes des données sur lesquelles elles sont assises, constitue une

violation du secret professionnel de l'avocat auquel elles ont été confiées par le contribuable en vue de sa défense dans une affaire correctionnelle (140).

Il faut enfin rappeler que le secret professionnel protège le client du reviseur et non le reviseur lui-même. Les articles 254 et 255 CIR ont toutefois prévu le cas où le professionnel invoque le secret lors du contrôle de sa propre déclaration fiscale. "En ce qui concerne les personnes soumises au secret professionnel en vertu d'une discipline légalement organisée, l'Administration peut, en cas de désaccord, communiquer la déclaration, d'initiative ou à la demande du contribuable, pour avis à un comité consultatif composé du bâtonnier ou du président de l'organisme professionnel territorialement compétent ou de son délégué et de deux assesseurs choisis par ce dernier parmi les confrères du déclarant..." (art. 254 CIR). L'avis donné par ce Comité ne lie ni l'administration ni le contribuable. Le recours à cette procédure est en pratique extrêmement rare.

B. Durée du secret

Le secret professionnel n'est pas limité dans le temps. Il subsiste même après la fin des relations professionnelles communes ou lorsque le reviseur a terminé sa mission.

La mort de l'intéressé (ou la faillite de l'entreprise contrôlée) ne modifie pas l'obligation au secret (141).

D'autre part, il n'appartient pas, en principe, aux héritiers de délier le détenteur du secret (142).

Une exception pourra parfois être admise mais dans la mesure indispensable à la sauvegarde des intérêts moraux du défunt ou celle des intérêts moraux et matériels de l'ensemble de la succession (143).

CHAPITRE IV : SANCTIONS DE LA VIOLATION DU SECRET PROFESSIONNEL

1. Le délit de violation du secret professionnel est **sanctionné** d'une peine d'emprisonnement de 8 jours à 6 mois et d'une amende de 100 frs à 500 frs.

Pour apprécier le montant de cette amende, il faut tenir compte de la loi du 5 mars 1952 relative aux décimes additionnelles sur les amendes pénales. Elle prévoit une majoration de 590 décimes.

L'article 100 du Code Pénal prévoit :

"à défaut de disposition contraire dans les lois et règlements particuliers, les dispositions du premier livre du présent code seront appliquées aux infractions prévues par ces lois et règlements, à l'exception du chapitre 7 et de l'article 85..."

L'article 27 dernier alinéa de la loi du 22 juillet 1953 indique :
"Le chapitre VII du livre I du Code pénal ainsi que l'article 85 du Code pénal sont applicables à cette infraction".

Dès lors c'est tout le livre I du Code pénal, c'est-à-dire tous les principes généraux contenus dans ce Code qui seront applicables en matière de secret professionnel pour les reviseurs d'entreprises.

Plus précisément le chapitre VII concerne la participation criminelle (corréité et complicité).

L'article 85 du Code pénal quant à lui prévoit l'admission de circonstances atténuantes en matière correctionnelle. Celles-ci permettent soit de réduire les peines d'emprisonnement et d'amende en-dessous du minimum prévu (alinéa 1^o) soit d'appliquer l'une ou l'autre des peines prévues (alinéa 2).

2. **Sur le plan procédural**, tous les documents, attestations, pièces, certificats, renseignements,... violant le secret professionnel ou obtenus en violation du secret professionnel, doivent être rejetés et écartés des débats (¹⁴⁴); en matière pénale spécialement, cette violation vicie les poursuites qui doivent être tenues pour nulles comme conséquence d'un acte contraire à l'ordre public (¹⁴⁵).

3. Il faut aussi rappeler que toute indiscretion fautive pourra engager la **responsabilité civile** (résolution éventuelle du contrat et/ou dommages et intérêts) et **disciplinaire** (avertissement, réprimande, interdiction d'accepter ou de continuer certaines missions, suspension, radiation).

Par ailleurs, dans un contrat de travail, "la violation du secret professionnel constitue une faute d'une gravité exceptionnelle qui justifie le renvoi pour motif grave ⁽¹⁴⁶⁾.

NOTES SUBPAGINALES

- 1) "Toute personne a droit au respect de sa vie privée et familiale, de son domicile et de sa correspondance".
- 2) NYPELS et SERVAIS, "**Le Code Pénal interprété**" 4 II + VIII, p. 344 n° 14. Sur le fondement du secret professionnel, voir P. LAMBERT, "**Le secret professionnel**" Ed. NEMESIS, 1985, p. 25 à 38.
- 3) Cass. 20/2/1905, **Pas** 1905, I, p. 147; voir aussi Appel Bruxelles, 18/6/1974, **Pas**, 1974, II, p. 42; Appel Liège 22/1/1981, **J.L.** n° 25 du 20/6/1981.
- 4) Simone David Constant (CDVA octobre 1978, p. 26).
- 5) Rapport de M. VERHAEGEN, **Doc. Parl.** Chambre 552 (1982-1983), n° 35, p. 2.
- 6) *ibidem*, p. 5.
- 7) La première disposition législative sanctionnant pénalement la violation du secret professionnel a été l'art. 378 du Code pénal napoléonien de 1810. Cette disposition, quelque peu modifiée, a été reprise dans le Code pénal belge de 1867 est devenue l'art. 458.
- 8) Rapport de M. VERHAEGEN, **Doc. Parl.** Chambre 552(1982-1983) n° 35, p. 83.
- 9) **1382 Code Civil** : "Tout fait quelconque de l'homme, qui cause à autrui un dommage, oblige celui par la faute duquel il est arrivé, à le réparer".
1383 Code Civil : "Chacun est responsable du dommage qu'il a causé non seulement par son fait, mais encore par sa négligence ou par son imprudence".
1384 Code Civil : "On est responsable non seulement du dommage que l'on cause par son propre fait, mais encore de celui qui est causé par le fait des personnes dont on doit répondre, ou des choses qui l'on a sous sa garde...
Les maîtres et les commettants du dommage causé par leurs domestiques et préposé dans les fonctions auxquelles ils les ont employés..."
- 10) VAN REEPINGEN : le secret professionnel des médecins, p. 19.
- 11) A. BRUYNEEL : "Le secret bancaire en Belgique après l'arrêt du

25.10.78" J.T. 79 p. 371.

12)Après de nombreuses controverses, la Cour de Cassation (Cass. 25.10.1978, J.T. 1979, p. 371) a décidé que "l'article 458 du C.P. s'applique à tous ceux qui, par état ou par profession, sont dépositaires des secrets qu'on leur confie; son application ne peut s'étendre à ceux tenus seulement d'un devoir de discrétion. Ni la nature des fonctions exercées par les banquiers, ni aucune disposition légale, ne leur confèrent la qualité de personne tenue au secret professionnel au sens de l'article 458 du Code pénal (d'où l'ambiguïté de l'expression "secret bancaire")".

13) Voir notamment : - NYPELS et SERVAIS, **Code pénal interprété**
Livre II, titre VIII art. 458.
- **Pandectes belges** vol. 96 Verbo secret profession-
-nel 41

14)P. LAMBERT, **op. cit.** p. 129.

15)Les travaux parlementaires du Code de 1867 sont très clairs à ce sujet : "Le délit de violation au secret professionnel suppose un dol consistant, comme dans une foule d'autres crimes ou délits, dans la volonté de l'agent de commettre une action dont il connaît la criminalité, c'est-à-dire de révéler le secret qui lui avait été confié, sachant que cette révélation était prohibée par la loi pénale, quelle que soit d'ailleurs l'intention ou le but dans lequel le dépôt a été violé. Le dessein de nuire ou de se procurer des profits illicites n'est donc pas nécessaire pour l'existence de ce délit, qui comprend les révélations inspirées par la cupidité ou la méchanceté et le dessein de diffamer. Les arguments que l'on fait valoir à l'appui de la thèse contraire ne sont d'aucune valeur" NYPELS, **Législation criminelle de la Belgique**, T II, p. 272 n° 181.

Voir aussi : Corr. Charleroi 27 juin 1974 J.T. 75 p. 28
Cass. 26 septembre 1966 R.D.P.C. 66-67 p. 301.

16)Floriot et Combaldieu : **le secret professionnel**, Flammarion 1973.

17)Corr. Huy, 25.5.1934, **Rev. dr. pénal** 1934, p. 1063; MARCHAL et JASPAR, **Traité théorique et pratique de droit criminel**, 2 éd. 1965, n° 1311.

18)NYPELS et SERVAIS, déjà cité, p. 334.

19)**Pandectes belges**, vol. 96 secret professionnel 446.

20)**R.P.D.B.** V° secret professionnel, n° 85; Corr. Bruxelles 6.3.1973, **Entr. et droit**, 1976, p. 314.

21)Rapport IRE 1980, p. 42.

22)Cass. 20.2.1905 **Pas.** 1905, I, p. 141

- 23) Critère dégagé dans les conclusions de Me l'Avocat Général COLLARD précédant l'arrêt de la Cour de Cassation du 26.9.1966 (R.D.P. 66-67 P. 301).
- 24) Voir notamment Corr. Charleroi 30 mai 1968 J.T. 68 p. 514
- 25) Voir notamment Cass. 10 janvier 1978, Pas. 1978, I, 515.
- 26) Voir notamment Cor. Charleroi 27 juin 1974 J.T. 75 p. 28.
- 27) Cas. 26 septembre 1966 R.D.P.C. 66-67 p. 301.
- 28) Cas. 16 mai 1977, Pas. 77, I, p. 947 ou R.D.P.C. 76-77 p. 757.
- 29) Cass. 25 octobre 1978 J.T. 79, p. 371. Voir à ce sujet : R. HENRION **Le secret professionnel du banquier**, éd. Institut de sociologie à l'ULB, 1963; Ch. VAN REEPINGHEN, "Le secret professionnel du banquier" J.T. 1963, p. 461; A. AGNEESSENS, Analyse juridique du secret professionnel du banquier en droit belge, **Rev. banque**, 1963, p. 347; J.P. SPREUTELS, Secret bancaire et droit pénal, **Rev. droit pénal** 1978-1979, p. 433; A. BRUYNEEL, Le secret bancaire en Belgique après l'arrêt du 25 octobre 1978, J.T. 79, p. 371.
- 30) R.P.D.B., Verbo secret professionnel, t XII, n° 6.
- 31) SCHAFFNER **L'autorisation de révéler un secret professionnel** Lausanne, 1952, p. 11 : "Le nombre des initiés est tout relatif; il peut se réduire à un seul individu, comme il peut s'étendre à tous les soldats d'une division lorsqu'il s'agit par exemple d'un mot de passe".
- 32) VOUIN, **Précis de droit pénal spécial** Ed. Paris 1971, p. 278; DELMAS-MARTY, "A propos du secret professionnel", **Dalloz**, 1982 Chion, p. 267; Cour d'Appel de Paris, 9.11.1966, J.C.P. 1968, II, in 15.368; Appel Bruxelles, 8 mars 1972, Pas. 1972, II, p. 105 : dans cette affaire, les appelants faisaient valoir que le fait qu'en 1966, feu L... ne jouissait plus de toutes ses facultés mentales était de notoriété publique et que cela écartait comme tel toute violation du secret médical. La Cour d'Appel de Bruxelles a estimé "que l'on peut parfaitement violer un secret en élargissant sa notoriété et que pour un praticien de l'art de guérir, confirmer des rumeurs par une déclaration d'authenticité constitue une violation du secret (Professeur R. BLANPAIN, Aspects juridiques du secret professionnel médical **Rechts weekbl.** 10 octobre 1965 n° 6 col. 277); qu'il est aussi enseigné que le médecin ne peut révéler ce qui est de notoriété publique".
- 33) Cass. 30 octobre 1978 J.T. 79 p. 369 "attendu, certes, que le secret professionnel ne portant que sur des faits secrets de leur nature ou confiés expressément ou tacitement au médecin, ce serait..."; R.P.D.B., **op. cit.** n° 6 : "Pour constituer un secret professionnel, ces faits doivent être de ceux qui concernent la profession ou l'état de l'agent et ils doivent avoir été confiés ou surpris à raison de cette profession ou de cet état".

- 34) Liège 25 juin 1958 **J.L.** 1958-59 p. 66. "S'il est exact que l'avocat appelé à témoigner en justice est libre de déposer ou de se retrancher derrière le secret professionnel selon sa conscience, cette prérogative ne s'étend toutefois qu'aux faits qui lui ont été révélés à cause de sa profession et confidentiellement et non à des faits d'un domaine étranger et banal comme par exemple, la question de savoir si un acte qui a été rédigé en sa présence, existe ou non".
Voir aussi Nypels et Servais déjà cité, p. 344; Cass. Fr., 11 mai 1959, **Dall.** 1959, 312; Appel Liège, 4 mai 1961, **JL** 1961-1962, p.233.
- 35) NYPELS, Législation criminelle de Belgique, **op. cit.** t III, p. 397, n° 45.
- 36) Appel Brux. 18.6.74, **Pas.** 1975, II, p. 42.
- 37) Appel Brux. 8.3.72, **Pas.** 1972, II, p. 105 : "les auteurs sont d'accord sur ce que le verbe "confier" ne doit nullement être pris à la lettre; Le médecin n'est pas seulement un confident au sens ordinaire du terme; outre ce que le patient lui confie expressément, il y a tout ce qui est découvert par la palpation, l'auscultation, les analyses, l'exploration interne; ce que le médecin constate ainsi personnellement est compris tacitement dans la confiance car c'est généralement sa personne que le patient lui confie sous le sceau du secret".
- 38) Floriot et Combaldieu, déjà cité, p. 31, donne l'exemple suivant : Voici un homme victime d'un accident cardiaque dans la chambre d'une dame chez laquelle il n'aurait pas dû se trouver. Il meurt peu de temps après l'arrivée du médecin. Celui-ci doit taire les circonstances dans lesquelles s'est produit le décès.
- 39) Voir notamment ci-après à propos de la mission de commissaire.
- 40) Cor. Charleroi 27 juin 1964 **J.T.** 75 p. 28. Aussi Ch. des mises en accusation 5 janvier 1971 **Rechts Weekbl.** 1970-71 col. 1714.
Le Trib. Brux. (18 juin 1974 **J.T.** 3 janvier 76 p. 11) a même décidé "que l'avocat est tenu au secret même lorsque dans l'exercice de sa profession il lui est demandé de participer à la perpétration d'un délit : qu'en décider autrement viendrait à mettre en cause le caractère absolu de l'obligation au secret". Le Conseil de discipline d'appel du Barreau de Brux. (20 mai 75, **Pas.** 1975, II, 66) décide quant à lui, que "l'avocat n'est pas tenu au secret lorsqu'une personne ne s'adresse à lui qu'aux seules fins d'obtenir sa coopération pour la perpétration d'une infraction".
- 41) Cass. 12 mars 1980 **J.T.** 81 p. 359.
- 42) Voir **Rép. prat. de droit belge** verbo secret professionnel n° 26; VAN REEPINGHEN, Le secret professionnel du médecin, **JT** 1950, p. 446.
- 43) **Rép. prat. de droit belge** (R.P.D.B. déjà cité p. 35) : "l'avocat doit tenir secret le nom des clients qui pénètrent dans son cabinet".
- 44) P. LAMBERT, **op. cit.**, p. 39.

- 45) *ibidem*, p. 42.
- 46) Cass. 23.6.1958 **Pas.** 58, I, p. 1180; Cass. 14.6.1965 **Pas.** 65, I, p. 1102; Appel Brux. 1er mars 1972, **Pas.** 72, II, p. 105; Cass. 30.10.78, **JT** 79, p. 369
- 47) Rapport de M. VAN HEMELRIJCK; **Doc. parl.** Sénat 1950 n° 51; séance du 17.7.1952, n° 513, p. 10.
- 48) Rapport de M. HUMBLET à la Chambre : **Doc. parl.** Chambre (1950-51) n° 514, p. 27, 28.
- 49) Ainsi modifié par l'article 33 de la loi du 21.2.85; voir rapport de M. VERHAEGEN, **Doc. parl.** Chambre 552 (1982-1983), n° 35, p. 5.
- 50) Exposé des motifs, **doc. parl.** 552 (1982-1983) n° 1, p. 3.
- 51) Rapport de M. VERHAEGEN, **doc. parl.** Chambre 552 (1982-1983) n° 35, p. 16.
- 52) Le contenu de la certification est susceptible d'être nuancé en fonction de l'objet des informations et des dispositions légales applicables. Normalement, elle pourra être formelle et simple pour les informations qui résultent directement de la comptabilité, des comptes annuels et des documents justificatifs. Dans d'autres cas, elle portera plutôt sur l'application correcte des méthodes généralement admises et sur l'utilisation de bases de références reconnues. Elle pourrait éventuellement être une déclaration d'abstention, lorsque le réviseur estime que l'information fournie ne relève pas de sa compétence professionnelle". Rapport de M. VERHAEGEN, *ibidem*.
- 53) Rapport de M. HUMBLET, **doc. parl.** Chambre, 1950-1951, 514, p. 27.
- 54) Rapport de M. VERHAEGEN, **doc. parl.** Chambre, 1982-1983, 552, n° 35, p. 11.
- 55) "Le Gouvernement explique que, dans le droit belge, le commissaire, en dépit de l'homonymie, n'a pas la même fonction que son collègue français. Notamment, il n'est pas exigé du commissaire belge qu'il révèle au Ministère public les actes de sociétés pénalement sanctionnables" Rapport VERHAEGEN, **Doc. Parl.** Chambre 552 (1982-1983), n° 35, p. 31.
- 56) *Idem*
- 57) *idem* : "il y a lieu d'observer que le présent projet (de réforme du revisorat) n'impose plus un contrôle des erreurs dits fautes de gestion".
- 58) Voir H. OLIVIER, "Nouveau régime du contrôle et fonctions du commissaire" **Ann. Dr. Liège** 1985 n° 1, p. 67.
- 59) Rapport VERHAEGEN, **doc. parl.** Chambre 210 (1981-1982), n° 9, p. 44 et 45.

- 60) Rapport VERHAEGEN, doc. parl. Chambre 552 (1981-1982), n° 35, p. 55; H. OLIVIER, *op. cit.*, p. 69.
- 61) Cette disposition vise à établir un parallélisme avec la situation du réviseur à l'assemblée générale.
- 62) Rapport VERHAEGEN, *doc. parl.* Chambre 552 (1982-1983), n° 35, p. 17.
- 63) *R.D.P.* 1983, 583 et 1019; *JT* 1983, p. 395.
- 64) art. 19bis AR n° 185 du 3.7.35 modifié par la loi du 8.8.80 art. 96.
- 65) art. 6 §2 de la loi du 10.6.64 modifiée par la loi du 8.8.80 art. 104, 2°.
- 66) art. 5 de l'AR n° 64 du 10.11.67.
- 67) art. 40 de la loi du 9.7.75.
- 68) art. 13 §1 de la loi du 16.3.54.
- 69) Mission déclarée compatible par la loi du 22 juillet 1953 art. 7; voir art. 962 et suivants du Code judiciaire et 43, 44, et 59 du Code d'instruction criminelle.
- 70) Appel Bruxelles, 31.1.1923, *Belg. jud.* 1923, Col. 272 (obs.); Appel Bruxelles, 3.11.1953, *Rev. droit pénal* 1953-1954, p. 417 (obs.) cités par P. LAMBERT, *op. cit.*, p. 246.
- 71) *Pandectes Belges* Verbo secret professionnel n° 20.
- 72) Cass. 4 décembre 1979 (*R.W.* 1980-81, Col. 307 et note F. VAN NESTÉ; cité dans le *R.D.P.C.* 1981 p. 480).
- 73) Appel Mons (Chambre des mises en accusation 2.11.82, cité dans l'arrêt de la Cour de Cassation du 26 janvier 1983, p. 3 et 4.
- 74) A propos de cette notion, voir *infra*.
- 75) Note R.G. Cour du Travail de Mons 5.9.80 *R.D.P.C.* 81, p. 99. De même le médecin expert judiciaire.. ne donnent pas ni ne participent aux soins donnés à un patient : il n'est pas question de secret partagé (Appel Bruxelles 11.3.69, *Pas.* 1969, II, p. 132).
- 76) La situation est différente si l'expertise porte sur la responsabilité professionnelle du réviseur. Dans ce cas, le réviseur ne peut se retrancher derrière le secret professionnel.
- 77) Dans ce sens, P. LAMBERT, *op. cit.*, p. 246.
- 78) Cass. 26.1.1983, *EDP* 1983, 583, *JT* 1983, p. 395 (arrêt déjà cité).
- 79) Marcel TAQUET *le réviseur d'entreprises*. Brux. Larcier 1957.

80) Nypels et Servais déjà cité p. 542.

81) Sous la réserve d'obligations déontologiques plus contraignantes.

82) Cours du Travail de Mons 5.9.1980 **RDP** janvier 1981, p. 99; Liège, 25.6.1958, **JL** 1958-1959, p. 66; Cass. 12.4.1976, **RDP** 1975-1976, p. 917; Cass. 22.3.1926, **Pas.** 1926, I, p. 318.

83) Rapport de M. FORGEUR, **NYPELS, Législation criminelle**, t III, n° 45, p. 397.

84) **Pandectes**, op. cit., n° 119, Cass. 1.6.1965, **Pas.** 1965, I, 1102.

85) Bruxelles, 3.1.1972, **Pas.** 1972, II, p. 56.

86) Art. 926 CJ : "Le témoin cité et défaillant est condamné par ordonnance du juge à une amende de 100 frs à 10.000 frs sans préjudice des dommages-intérêts au profit de la partie. L'ordonnance est signifiée au témoin avec citation à comparaître dans les délais ordinaires de citation pour être entendu à l'audience indiquée par le juge."

87) Article 928 CJ : "L'amende prévue à l'article 926 est applicable au témoin qui sans motif légitime refuse de prêter serment ou de déposer."

Article 929 CJ : "Si le témoin allègue qu'il existe un motif légitime qui le dispense de prêter serment ou de déposer et si l'une des parties requiert qu'il y soit tenu, le juge statue sur l'incident. Est notamment tenu pour un motif légitime le secret professionnel dont le témoin est dépositaire..."

88) A. DUQUESNE, M. FONTAINE, G. KELLENS, A. KOHL et C. PIRARD : la procédure de production de documents dans le Code judiciaire et le secret professionnel. **Ann. Fac. Dr. Liège** 1970 p. 195 à 293.

89) Cass. 30 octobre 1978 **J.T.** 79 p. 369.

90) Travail Brux. 3 juin 1977 **J.T.** 1977, p. 627.

91) Cas. 12 avril 1976, **Pas.** 1976, I, 900 : "Est, au sens de l'art. 458 CP, appelée à rendre témoignage en justice, la personne invitée par le juge d'instruction à lui faire une déclaration verbale ou écrite."
L'audition de témoins lors de l'instruction est régie par les art. 71 à 86 et 92 du C.I.C.

92) Cass. 1er juin 1965 **Pas.** 65, I, 1102.

93) Cass. 28 avril 1868 **Pas.** 1868, I, p. 393; refuser de prêter serment équivaut à refuser de comparaître.

94) Art. 80 CIC : "Toute personne citée pour être entendu en témoignage sera tenue de comparaître et de satisfaire à la citation; sinon, elle pourra y être contrainte par le juge d'instruction, qui, à cet effet, sur les conclusions du procureur du Roi, sans autre formalité, ni délai, et

sans appel, prononcera une amende qui n'excedera pas 100 frs et pourra ordonner que la personne citée sera contrainte par corps à venir donner son témoignage".

- ⁹⁵) M. FRANCHIMONT **Cours de procédure pénale** : Presses Universitaires de Liège 1984, p. 193.
- ⁹⁶) Corr. Nivelles 27 février 1976 **J.T.** 76 p. 368.
- ⁹⁷) Cour d'Appel Gand 5 janvier 1900 **Pas.** 1900 II p. 193 à 195.
- ⁹⁸) bis) Rapport IRE 1980 p. 42 et se référant au vademecum.
- ⁹⁹) Corr. Liège 27 octobre 1938 **Pas.** 39, III, p. 45.; Cass. 5 juin 1976, **J.T.** 76, p. 644.; Liège, 25 juin 1958, **J.L.** 1958-59, p. 66; Cass. 12 avril 76, **Pas.** 76, I, 900..
- ¹⁰⁰) Cass. 23 juin 58 **Pas.** 58, I, p. 1180; Cass. 27 mars 1905 **J.T.** 1905 p. 606; Cass. 30 octobre 1978 **J.T.** 79 p.370 (concernant la procédure de production de document (877...CJ); Appel Liège, 22 janvier 1981 **J.L.** n° 25 p. 234.
- ¹⁰¹) Civ. Anvers, 22.1.1944, **Pas.** 1945, III, p. 65.
- ¹⁰²) VAN REEPINGHEN "Remarques sur le secret professionnel" de l'avocat **J.T.** 1959 p. 38.
- ¹⁰³) **Pandectes belges**, 96 Verbo secret professionnel col. 457, n° 177.
- ¹⁰⁴) voir infra.
- ¹⁰⁵) **R.P.D.B.** XII Secret professionnel p. 36.
- ¹⁰⁶) **Art. 87 CIC** : "Le juge d'instruction se transportera s'il en est requis, et pourra même se transporter d'office dans le domicile du prévenu, pour y faire la perquisition des papiers, effets et généralement de tous les objets qui seront jugés utiles à la manifestation de la vérité".
Article 88 CIC : "Le juge d'instruction pourra partiellement se transporter dans les autres lieux où il présulerait qu'on aurait caché les objets dont il est question à l'article précédent".
Article 37 CIC : "S'il existe dans le domicile du prévenu des papiers ou effets qui puissent servir à conviction ou à décharge, le juge d'instruction en dressera procès-verbal et se saisira desdits effets ou papiers".
- ¹⁰⁷) J. HAMELIN "Nouvel abrégé des règles de la profession d'avocat" Paris **Dalloz** 1968 n° 372 p. 107.
- ¹⁰⁸) Le professionnel ne pourra alors se prévaloir d'aucun privilège : voir Cour Anvers 24 mars 1955 **Rechts Weekbl.** 56-57 col. 830.
- ¹⁰⁹) REUMONT : "le secret professionnel des avocats" **J.T.** 1948 p. 590.
- ¹¹⁰) M. FRANCHIMONT **Cours de procédure pénale**, déjà cité p. 195.

- 111) FAUSTIN HELIE. **Traité d'instruction criminelle**, édition revue par NYPELS et HANSENS, éd. Bruylant 1863-1865, T. II p. 332 et ss. n° 2348 et ss. spécialement les n° 2351 et 21352.
- 112) Brux. 21 juin 1978 **J.T.** 79 p. 29 concernant un avocat.
- 113) Cour de justice de Luxembourg, 18 mai 1982 (aff. 155/79 **J.T.** n° 5236 p. 41) "Le principe de la confidentialité de certains documents (dont la correspondance entre avocats et clients) est un principe de droit communautaire".
- 114) LAMBERT : "Perquisitions et saisies dans le cabinet d'un avocat" **J.T.** 79 p. 621 : il existe une controverse relative aux conditions dans lesquelles le tri des documents saisis sera effectué. Pour les uns, "le juge d'instruction a seul le droit de prendre connaissance des papiers et documents, avant de procéder à leur saisie; le bâtonnier a uniquement pour rôle en vue d'assurer le respect du secret professionnel d'émettre des objections à la saisie de telle ou telle pièce et le cas échéant de faire acte sa protestation au procès-verbal de la perquisition et de la saisie. Dans cette conception, c'est à la juridiction de fond, appelée à connaître des poursuites, qu'il appartiendra de rejeter éventuellement des débats, les documents couverts par le secret professionnel. Selon une deuxième thèse, défendue essentiellement par les barreaux, le bâtonnier de l'Ordre - ou le membre du Conseil de l'Ordre qui le représente - a seul qualité pour procéder à l'ouverture d'un dossier d'avocat et à l'examen des pièces qu'il contient. Cette manière de procéder est la seule qui assure à la clientèle de l'avocat le respect des confidences qui lui ont été faites et des droits de la défense".
- 115) M. FRANCHIMONT, Cours de procédure pénale déjà cité p. 274.
- 116) A propos du droit des réviseurs de garder le silence lorsqu'ils sont appelés à témoigner en justice, M. VAN HEMELRIJK, rapporteur au sénat, lors des travaux préparatoires de la loi du 22.7.1953, déclarait dans ce sens : "Je ne vois pas de raison de déroger à cette façon de voir en ce qui concerne les réviseurs comptables qui doivent être considérés comme se trouvant dans la même situation que toutes les autres professions énumérées dans le texte de l'article 458 CP". (Annales parlementaires Sénat, séance du 20.11.1952)
La nouvelle rédaction de l'art. 27 al. 2 de la loi du 22.7.1953 confirme encore cette position.
- 117) P. LAMBERT, op. cit. **JT** 1979, p. 621 et s.
- 118) Brux. 21 juin 1978, **J.T.** 1979 p. 29 concernant un avocat; Appel Brux. 11 mars 1969, **Pas**, II, p. 132 dans le cas d'un médecin Conseil de Prud'hommes d'appel de Liège 7.11.1968.
- 119) Mons 20 juin 1979, **Pas**. 79, II, 130 observation J.S.; Cass. 22 juin 1971, **Pas**. 71, I, p.601 : Corr. Bruxelles 29 février 1980, **J.T.** 80 p. 209.

- 120) Monsieur RAEDEMAEKERS estime que : "l'ordre de la loi au sens de l'article 458 du C.P. ne s'applique pas aux réviseurs. Les travaux préparatoires sont d'ailleurs entièrement dans ce sens". **L'entrée du réviseur d'entreprises dans la vie économique et sociale** - Institut de documentations 1957 (Bruxelles).
- 121) Selon MM. NYPELS et SERVAIS, l'art. 30 CIC ne crée pas une exception au secret professionnel puisqu'il ne vise pas des secrets confiés **op. cit.** p. 543.
- 122) NYPELS et SERVAIS, **op. cit.**, n° 14, p. 344; Pandectes, **op. cit.** col. 437, n° 35.
- 123) Notamment Civ. Anvers 22.1.1944, **Pas.** 1945, III, p. 65; Cass. 23.6.58, **Pas.** 1959, I, p. 1180 et JT 1958, p. 597. A propos du secret médical, la Cour de Cassation (30.10.1978, **Pas.** 1979, I, p. 369) a récemment rappelé que "intéressant l'ordre public, le secret professionnel échappe à la disposition du malade. Le médecin n'est pas délié du secret par la circonstance que le malade lui aurait donné son accord pour divulguer les confidences qu'il lui avait faites". Voir aussi Appel Liège, 22.1.1981, **JL** 1981, p. 235; Cass. 14.6.1965, **Pas.** 196, I, p. 1102; Cass. 23.6.1958, **Pas.** 1958, I, p. 1180; Cour Travail Mons, 5.9.1980, RDP 1980, p. 99, note RG et JT 1980, p. 742, obs. RG; Chron. jurisprudence in RDP 1981, p. 1016; Appel Liège, 6.12.1980, **JL** 1980, p. 129; CONTRA Civ. Bruxelles 17.4.1969, **Pas.** 1971, III, p. 53; note de synthèse P. HENRY sous Appel Liège, 6.12.1979, **JL** 1980, p. 129.
- 124) **Pandectes belges**, Verbo Médecins, chirurgiens, accoucheurs p. 394 n° 267, Appel Bruxelles 16.12.1957, **JT**, 1958, p. 90.
- 125) Exposé des motifs, **Doc. parl.** Chambre n° 552 (1982-1983) n° 1 p. 28.
- 126) Aucune définition légale n'est donnée des notions, "d'attestations et de confirmation".
- 127) Comme le précise le Tribunal de Gand, 12.4.1965 **Rechts. Weekbl.** 1965-1966, col. 104), si la communication du secret à un autre médecin n'est pas punissable, c'est à la condition qu'elle soit faite dans l'intérêt du malade et au médecin qui doit participer directement ou indirectement aux soins à donner au malade. Voir aussi Appel Bruxelles 27.10.1976, **JT** 1976, p. 264; Cass. 12.5.1981, **Rechts. Weekbl.** 1980-1981, col. 847, **Pas.** 80, I, 858; **JT** 81, p. 359; RDP 81, p. 479.
- 128) Dans le cas de médecins, Appel Bruxelles 26.10.1960, **JT** 1961, p. 316.
- 129) Pour rappel, il ne peut être question de secret partagé entre le réviseur d'une entreprise et un réviseur (ou un autre professionnel) expert judiciaire.
- 130) IRE 8.1.1981, note déontologique relative au secret professionnel.
- 131) Rapport de M. HUMBLET, doc. parl. Chambre n° 514 (session

- 1950-1951), p. 27, 28) Cass. 12.5.1977, **Pas.** 1977, I, p. 299.
- 132) Cas. 3 juin 1976, **Pas.** 76, I, 900 Voir aussi Conseil disciplinaire d'appel de Brux. 26.8.76, **J.T.** 77 p. 100 et observation L. GOFFIN.
- 133) P. LAMBERT, **Le secret professionnel** op. cit. p. 106 et s.; MERLE et VITU, **droit pénal spécial**, éd. CUJAS, Paris, 1982, p. 1634.
- 134) 26.10.1960, **JT** 1961, p. 816.
- 135) 26.10.1951, **Gaz. Pal.** 1951, 2, p. 425 (et note) cité par P. LAMBERT, **op. cit.**, p. 111.
- 136) Civ. Audenarde, 11.2.1898, **Pas.** 1902, III, p. 194; Appel Bruxelles 24.3.1905, **Belg. jud.** col. 530 (décisions concernant des médecins).
- 137) J.P. BOURS "Le secret fiscal - Journée d'étude du barreau de Liège, 8-9 et 10 mai 1980;
Voir aussi VAN HOUTTE, "Le secret professionnel et le fisc" Ed. de droit belge; Extrait des rapports belges au VIII^e congrès Intern. de droit comparé publié **Rev. fisc.** 1970 p. 487 et s.
CLAEYS BOUUAERT "Le secret en droit fiscal". Travaux de l'association Henri Capitant 1974, publié dans le **Rep. Fiscal** 1974 p - 141 et s.
Cf VAN FRAEYENHOVEN, "Le respect de la vie privée et les pouvoirs d'investigation du fisc, **Ann. de Louvain**, 1-2/1984, p. 85; T. DELAHAYE, Le secret, la vie privée et la taxation des revenus, **Rev. gén. fisc.** 1984, p. 131.
- 138) Commentaire administratif du Code des Impôts sur les revenus, 241/5.
- 139) Bulletin IRE n^o 4/79.
- 140) Appel Gand 13 mai 1977 **J.P.D.F.** 1977 p. 286.
- 141) Appel Brux. 1er mars 1972 **Pas.** II, p. 108; Appel Mons 9 décembre 1975 **Pas.** II p. 159.
- 142) Appel Mons 9 décembre 1975 **Pas.** II p. 159; Liège 19.2.1957, **JL** 1956-1957, p. 297; Liège 6 décembre 1979, **J.L.** 80 p. 129 et observation; Gand, 12.4.1965, **Pas.** 1965, II, p. 181; Appel Liège 22 janvier 1981 **J.L.** 81 p. 233; Bruxelles 8.3.1972, **Pas.** 1972, II, p. 105; Liège, 27.4.1977, **JL** 1977-1978, p. 89.
- 143) Brux. 27 octobre 1976 **Pas.** II, p. 128.
- 144) Mons, 20.6.1979, **Pas.** 1979, II, 130, obs. JS; Bruxelles, 15.3.1971, **Pas.** 1971, II, 190; Civ. Bruxelles, 7.11.1968, **Pas.** 1969, III, 61.
- 145) Cass. 12.4.1976, **RDP**, 1975-1976, p. 917; Gand, 14.6.1965, **RDP**, 1965-1966, p. 361; Gand, 5.1.1971, **Rechts. Weekbl.**, 1970-1971, col. 1714, concl. conf. ministère public; Cass. 22.6.1971, **Pas.** 1971, I, 601; Corr. Bruxelles, 29.2.1980, **JT**, 1980, p. 209.

¹⁴⁶)Travail Namur, 22.5.1978, **Pas.** 1979, III, 28, Cons. Etat, 2.7.1969.
AACE, 1969, p. 695 et **Rev. Comm.** 1970, p. 18.

DEUXIEME PARTIE

LE REVISEUR D'ENTREPRISES FACE A L'AUTORITE JUDICIAIRE

**par Jozef LIEVENS
Avocat à Courtrai
Chargé de cours à la KUL**

I. INTRODUCTION

Lorsque le réviseur d'entreprises ou l'expert comptable se trouvent confrontés à une enquête pénale - circonstance qui tend à se présenter de plus en plus souvent en Belgique - les possibilités d'investigation des instances judiciaires ne sont limitées que par le seul secret professionnel.

Le présent exposé portera donc presque exclusivement sur le secret professionnel du réviseur et de l'expert comptable.

Les termes dans lesquels se pose le problème du secret professionnel ont été modifiés sensiblement à la suite de la loi du 21 février 1985 relative à la réforme du revisorat d'entreprises.

Tout d'abord, le texte de la loi définissant le secret professionnel du réviseur d'entreprises a été réécrit. En outre, l'article 95 de la loi du 21 février 1985 admet également le secret professionnel pour les experts comptables. On se rappellera, en effet, que la Cour de Cassation, dans un arrêt du 16 mai 1977, avait estimé que l'expert comptable et le conseiller fiscal ne pouvaient invoquer le secret professionnel⁽¹⁾. L'article 95 de la loi du 21 février réalise un parallélisme complet entre la position juridique du réviseur d'entreprises et celle de l'expert comptable.

¹)Cass. 16 mai 1977, R.W., 1977-78, 2587.

II. LE SECRET PROFESSIONNEL DE L'EXPERT COMPTABLE ET DU REVISEUR D'ENTREPRISES

a. Fondement : l'article 27, 2e al. de la loi du 22 juillet 1953.

Le secret professionnel du reviseur d'entreprises est régi par l'article 27 de la loi du 22 juillet 1953, tel que modifié par la loi du 21 février 1985 sur la réforme du revisorat d'entreprises

Le deuxième alinéa de l'article 27 dispose :

"L'article 458 du Code pénal s'applique aux reviseurs d'entreprises, aux stagiaires et aux personnes dont ils répondent. Aux exceptions à l'obligation de secret prévues à cet article, s'ajoute la communication d'attestations ou de confirmations opérée avec l'accord écrit de l'entreprise auprès de laquelle ils exercent leur fonction, ou adressée, dans le cadre du contrôle des comptes annuels ou des comptes consolidés d'une entreprise dont ils sont chargés, à un commissaire-reviseur ou à une personne exerçant dans une entreprise de droit étranger une fonction similaire à celle de commissaire-reviseur".

Le contenu du texte nouveau de l'article 27, 2e al., ne diffère pas fondamentalement de la version antérieure, ce qui n'empêche qu'à notre avis, on peut constater des accents différents.

Manifestement, le législateur a eu l'intention d'opérer une assimilation entière entre le secret professionnel du reviseur d'entreprises et le secret professionnel qui protège d'autres professions libérales.

Ceci résulte du Rapport Verhaegen selon lequel :

"En matière de secret professionnel, la Commission insiste pour que l'on reste aussi proche que possible de l'article 458 du Code Pénal. La jurisprudence mettant en oeuvre cet article 458 est déjà suffisamment abondante pour apporter une définition exacte du secret professionnel" (1).

C'est sur base des discussions qui se sont déroulées en Commission de la Chambre que le Gouvernement a déposé un amendement, regroupant en un seul article, l'article 61 de la loi du 21 février

¹)Doc. Parl. Chambre 552, (1982-1983), n° 35, p. 83.

1985, les diverses dispositions relatives au secret professionnel qui se trouvaient éparées dans le projet de loi initial (essentiellement l'article 39, visant à insérer un article 9bis dans la loi du 22 juillet 1953 et l'article 60).

Ces éléments rappelant la genèse de l'article 27, 2e alinéa nouveau de la loi sur le revisorat ne manquent pas d'intérêt.

On peut tout d'abord en conclure que le législateur a voulu que le secret professionnel du réviseur - à de très rares exceptions près - soit mis en oeuvre exactement comme le secret professionnel des autres professionnels, ce qui aura, croyons-nous, un certain nombre de conséquences.

Ensuite, pour l'interprétation de l'étendue et de la portée du secret professionnel du réviseur, il y a lieu de s'en référer aux dispositions relatives au secret professionnel telles qu'on les trouve en droit commun, à savoir l'article 458 du Code Pénal.

Cette même technique légistique a également été utilisée quand il s'est agi de définir le secret professionnel des experts comptables.

L'article 95 de la loi du 21 février 1985 prévoit en effet :

"L'article 458 du Code Pénal s'applique aux personnes physiques et personnes morales inscrites au registre des experts comptables externes, aux associés ou membres des personnes morales en question, ainsi qu'aux personnes dont les experts comptables inscrits au registre précité doivent répondre".

En adoptant cette formulation, le législateur a voulu que le secret professionnel de l'expert comptable soit conforme à celui qui protège les autres professions.

b. Quels éléments sont couverts par le secret professionnel ?

Le nouveau texte de l'article 27, 2e al. de la loi sur le revisorat ne propose plus une définition des éléments couverts par le secret professionnel.

L'ancien texte interdisant aux réviseurs de révéler des informations ou des faits dont ils auraient eu connaissance dans l'exercice de leur fonction.

L'actuelle version de l'article 27, 2e al. de la loi sur le revisorat - et l'article 95 de la loi du 21 février 1985 pour ce qui est des experts comptables - se limitent à faire référence à l'article 458 du Code Pénal, ce qui revient à dire que le réviseur et l'expert comptable doivent s'abstenir désormais de révéler "des secrets".

Selon le Professeur FRANCHIMONT il y a lieu de considérer comme relevant du secret professionnel :

"Tout fait dont le professionnel 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". (voir ci-dessus).

Il faut donc qu'il y ait un lien de cause à effet entre la profession et la prise de connaissance du secret.

C'est ainsi que ne relèvent pas du secret professionnel les faits dont le réviseur aurait eu connaissance dans la vie courante ou qui ne lui ont pas été confiés au titre de sa profession.

Par ailleurs, le secret ne se limite pas aux seules confidences du client. Il couvre tout ce que le réviseur a vu, connu, constaté, découvert ou appris ou surpris dans l'exercice de sa profession (M. FRANCHIMONT, loc. cit).

Mais le secret professionnel va plus loin encore : le professionnel ne peut évidemment révéler des infractions que son client aurait commises ou dont celui-ci se serait rendu complice.

Et bien davantage encore : l'existence même d'une relation professionnelle entre le réviseur et son client doit en principe rester secrète.

En appliquant ces principes au révisorat et à l'expertise comptable, il faut en conclure que tant le réviseur que l'expert comptable sont tenus par une obligation absolue au secret pour toute information dont ils auraient connaissance dans l'exercice de leur mission de contrôle, concernant, par exemple, les procédés de fabrication, les nouveaux produits, les contrats et même les délits ou les infractions fiscales que le client aurait commis dans la mesure où ceux-ci ne doivent pas faire l'objet du rapport qu'il est tenu de faire en vertu de sa mission légale.

c. Les personnes tenues au secret professionnel

En vertu de l'article 27, al. 2 nouveau de la loi sur le révisorat, sont tenus d'observer le secret professionnel :

- les réviseurs d'entreprises
- les stagiaires
- les personnes dont les réviseurs répondent

En vertu de l'article 95 de la loi du 21 février 1985, sont tenus d'observer le secret professionnel :

- les personnes physiques inscrites au registre des experts comptables externes

- les associés des personnes morales inscrites audit registre
- les personnes dont les experts comptables répondent

d. Exceptions à l'obligation au secret

En principe, le secret professionnel est une obligation absolue de silence. En d'autres termes, le réviseur et l'expert comptable sont tenus de taire l'information couverte par le secret à tout instant et vis-à-vis de tous.

Il y a lieu, toutefois, de nuancer quelque peu le caractère absolu de cette obligation. Quand on parle de secret absolu, cela veut dire en fait qu'il ne peut être levé que par une loi formelle ⁽³⁾.

Il faut donc examiner dans quels cas et dans quelles circonstances des exceptions à cette obligation absolue pourront être admises.

1. L'obligation légale de parler

En premier lieu, le réviseur ne sera pas tenu d'observer le silence lorsque la loi l'oblige à parler (art. 27 de la loi du 22 juillet 1953, qui renvoie à l'article 458 du Code Pénal).

Cette hypothèse sera réalisée dans tous les cas où le réviseur est tenu de faire rapport.

Il veillera, bien entendu, à ce que le contenu de son rapport soit conforme aux prescriptions légales et par définition il n'y aura pas violation du secret professionnel lorsqu'il fait rapport en respectant les dispositions de la loi.

C'est ainsi que, de toute évidence, le secret professionnel ne saurait empêcher le réviseur de mentionner, dans le cadre de son rapport à l'assemblée générale, les infractions à la loi sur les comptes annuels, à la loi sur les sociétés commerciales ou aux statuts qu'il aurait constatées. Incontestablement, le devoir de parler prime ici sur le secret professionnel. Si le conseil d'administration ne donne pas suite aux observations faites par le commissaire-réviseur, celui-ci devra mentionner les infractions dans son rapport à l'assemblée générale (art. 65, 6 LCSC).

Le réviseur ne sera pas davantage tenu au secret lorsqu'en application de l'article 29bis ou de l'article 120bis il fait rapport sur un apport ne consistant pas en numéraire. Tous les éléments qui sont essentiels pour l'évaluation de cet apport en

³)F. VANNESTE, "Kan het beroepsgeheim absoluut genoemd worden ?", *Rechts. Weekbl.*, 1977-1978, p.. 1290 et s.).

nature devront être mentionnés dans son rapport. Toutefois, il y a lieu d'ajouter aussitôt que le reviseur sera bien entendu tenu au secret en ce qui concerne des renseignements dont il aurait eu connaissance à l'occasion de sa mission et qui ne seraient pas pertinents pour son rapport sur l'apport en nature.

Il existe aussi un certain nombre de loi qui prévoient pour le reviseur d'entreprises l'obligation de parler en présence des instances officielles de surveillance.

C'est ainsi que l'article 23 de l'AR n° 185 du 19 juillet 1935 prévoit que le reviseur agréé devra informer sans autre délai la Commission bancaire et chacun des administrateurs ou des gérants de la banque des lacunes graves, des irrégularités et des infractions qu'il aurait constatées.

Une obligation similaire est prévue à l'article 40 de la loi du 9 juillet 1975 sur le contrôle des entreprises d'assurance.

Soulignons encore que ce devoir de parler ne vaut que vis-à-vis des instances de contrôle nommément désignées par la loi. Devant tous les autres tiers, le caractère absolu du secret professionnel reste entier.

Nous croyons pouvoir conclure de ce qui précède que s'agissant des missions de contrôle prévues par la loi, le reviseur n'est pas tenu au secret professionnel - voire est obligé de parler - dans la mesure où ses révélations s'inspirent de la finalité même de la mission légale. Pour tous les autres points, subsiste le principe du secret absolu.

Si le reviseur est interrogé par la police judiciaire à l'occasion d'un rapport qu'il établit en vertu d'une mission légale, il pourra dès lors se contenter, à notre avis, de renvoyer à son rapport.

Il serait d'ailleurs mieux inspiré de s'abstenir de toute déclaration complémentaire ou même de commenter son rapport, ceci pouvant, à notre avis, tendre à faire croire qu'il ne se serait pas convenablement acquitté de sa mission. Il faut, en quelque sorte, que le rapport se suffise à lui-même.

Toutes choses égales par ailleurs, ces mêmes règles s'appliqueront également au cas de l'expert comptable.

Celui-ci, chargé d'une mission d'expertise, veillera bien entendu à produire un rapport qui soit conforme aux normes applicables en la matière pour les experts comptables. De toute évidence, le secret professionnel ne pourra pas l'empêcher de signaler toutes les anomalies qu'il aurait constatées dans le domaine de l'organisation comptable, etc.

2. Le témoignage en justice

Il existe une deuxième exception au caractère absolu du secret professionnel, c'est le cas du **témoignage en justice**.

L'article 458 du Code Pénal prévoit expressément qu'il ne saurait y avoir violation du secret professionnel lorsque le réviseur est appelé à témoigner en justice.

Mais même dans cette hypothèse, le réviseur n'est pas tenu de parler. Il lui appartient de décider en son âme et conscience s'il va témoigner ou non. S'il décide de le faire, de telles révélations ne constitueront pas une infraction pénale.

On peut se demander pourquoi l'Institut des Réviseurs d'Entreprises n'admet que le seul témoignage au pénal et prévoit que le réviseur devra refuser son témoignage devant les autres juridictions (Vademecum de l'IRE, 1978, p. 122; Rapport annuel de l'IRE, 1980, p. 16 et s.).

Il est exclu que semblable distinction puisse se fonder sur l'article 458 du C.P. ou sur une autre disposition légale quelconque.

Mais même s'il est cité comme témoin en justice, le réviseur, en révélant des faits qui sont couverts par le secret professionnel, devra faire preuve d'une prudence extrême.

Dans un arrêt de principe du 15 mars 1948 (Pas. 1948, I, 68) la Cour de Cassation considère, en effet que celui qui est appelé à témoigner en justice au sujet d'un fait couvert par le secret professionnel, peut révéler le fait s'il estime devoir le faire et ne peut être contraint à parler s'il croit devoir garder le secret.

S'agissant du secret professionnel des avocats, on a déduit de cet arrêt de la Cour de Cassation, que l'avocat est tenu d'invoquer le secret professionnel sous peine de commettre une faute déontologique ⁽¹⁾.

Ces mêmes conclusions ne sont sans doute pas applicables à la profession de réviseur, l'Institut des Réviseurs d'Entreprises admettant le témoignage au pénal. Il n'empêche que nous estimons que le réviseur devra agir avec la plus grande prudence en la matière.

¹)P. LAMBERT, *Règles et usages de la profession d'avocat du barreau de Bruxelles*, 1980, p. 302).

3. Le réviseur d'entreprises en tant que prévenu

Il est généralement admis que le réviseur et l'expert comptable sont autorisés à rompre le silence s'ils sont amenés à se défendre en justice devant une juridiction pénale, par exemple, s'ils sont poursuivis du fait de complicité et de corréité à un délit.

Dans ce domaine, c'est le principe général des droits de la défense qui prévaudra (1).

Mais même dans cette hypothèse, ils ne sont pas tenus, estimons-nous, de parler et ils peuvent parfaitement invoquer le secret professionnel.

4. L'autorisation du client

L'article 27 de la loi sur le revisorat prévoit expressément que la règle du secret ne s'applique pas à la communication d'attestations ou de confirmations opérées avec l'accord écrit de l'entreprise auprès de laquelle le réviseur exerce sa fonction.

La présente disposition se fonde sur le principe général qui veut que le bénéficiaire du secret peut aussi accorder dispense du secret professionnel.

Il ne fait aucun doute que l'autorisation à parler donnée par le bénéficiaire du secret exclut la possibilité de poursuites judiciaires (2). Toutefois, une telle autorisation ne saurait contraindre le réviseur à parler : c'est à lui de déterminer l'attitude qu'il adoptera.

La jurisprudence, il est vrai, admet que le détenteur du secret est tenu de parler si l'intérêt supérieur du bénéficiaire est en jeu. C'est à raison que F. VANNESTE observe qu'un droit absolu au secret constituerait en la circonstance un abus, faisant du secret professionnel un privilège au bénéfice de quelques-uns, alors qu'en réalité il s'agit d'une mesure visant l'intérêt général (loc. cit.).

1) F. VANNESTE, *loc. cit.*, n° 14.

2) F. VANNESTE, *loc. cit.*, n° 15.

5. Communication à d'autres réviseurs ou professionnels

La nouvelle rédaction de l'article 27 dispense également le réviseur du secret professionnel pour les communications adressées à un commissaire-réviseur ou à une personne exerçant dans une entreprise de droit étranger une fonction similaire à celle de commissaire-réviseur, pour autant que ladite communication se fasse dans le cadre du contrôle des comptes annuels ou des comptes consolidés.

III. LE REVISEUR D'ENTREPRISES FACE A UNE INSTRUCTION CRIMINELLE

a. Les types d'information en droit belge

En principe, le Code belge d'instruction criminelle ne connaît qu'un seul type d'information préliminaire, l'instruction judiciaire confiée au juge d'instruction.

Il s'agit d'une enquête de type judiciaire qui ne se clôt que par une décision prise en chambre du conseil ou par la Chambre de mise en accusation (1).

Dans la pratique, toutefois, on rencontre un deuxième type d'information préliminaire, à savoir la perquisition qui est menée par le Procureur du Roi.

La compétence du Procureur du Roi ordonnant une telle perquisition se fonde sur l'article 22 du Code d'instruction criminelle.

La perquisition constitue dès lors l'information préliminaire qui s'effectue sous la direction du Procureur du Roi ou de son substitut, et au cours de laquelle, à leur requête ou sur leurs instructions, les officiers et les agents de la police judiciaire procèdent à des actes de police judiciaire (2).

Ce qui est clair en tout cas, c'est que seule une instruction **judiciaire** peut porter atteinte à des droits que la constitution garantit (3).

Nous aurons l'occasion de voir ci-après que la distinction entre l'instruction judiciaire et la perquisition revêt à certains égards une importance capitale.

Le reviseur d'entreprises ou l'expert comptable, confronté à une information, aura tout intérêt à être attentif à cette distinction.

¹) Voir J. D'HAENENS, *Belgisch Strafrecht*, T. III, p. 50.

²) J. D'HAENENS, *op. cit.*, p. 51-52).

³) A. DE NAUW, "Het opsporingsonderzoek nu en morgen", *Rechts. Weekbl.* 1974-1975, 1610).

b. L'interrogatoire du reviseur

S'agissant d'interrogatoires, il y a lieu de distinguer la perquisition et l'instruction judiciaire.

Dans le cadre d'une perquisition, le reviseur d'entreprises et l'expert comptable sont tenus, à notre avis, tout à fait formellement par le secret professionnel. A première vue, une seule hypothèse pourrait déroger à ce principe général, c'est celle où une prévention serait retenue directement contre le reviseur ou l'expert comptable; hypothèse toute théorique cependant, puisqu'aussi bien, à ce stade de la procédure, il n'est pas encore question de "personnes prévenues" (1). Il se recommande dès lors qu'un silence absolu soit observé pendant la perquisition, et cela même si le reviseur ou l'expert comptable étaient personnellement l'objet d'une prévention.

Au cours d'une instruction judiciaire, les personnes susceptibles d'apporter des informations utiles, peuvent être entendues comme témoins par le juge d'instruction. Même s'ils s'estiment tenus par le secret professionnel, le reviseur et l'expert comptable doivent se rendre à la convocation du juge d'instruction et prêter serment. Ce n'est qu'après qu'ils pourront déclarer au juge qu'ils sont liés par le secret professionnel. Nous avons déjà rappelé ci-dessus, qu'aucune sanction ne saurait être prise contre eux s'ils décident de parler et de verser leur témoignage au dossier.

A ce stade de l'enquête, le reviseur et l'expert comptable pourront parler en tout cas si une prévention pèse sur eux. C'est l'intitulé du procès-verbal d'audition qui mentionnera si la personne a été entendue en qualité de témoin ou de prévenu.

c. La perquisition au domicile du reviseur

Les problèmes qui peuvent se poser lors d'une perquisition au domicile ou dans les bureaux du reviseur ou de l'expert comptable sont délicats.

En principe, cependant, les choses sont simples : l'obligation de respecter le droit au secret est indivisible : si l'on ne saurait contraindre à la révélation de ce qui est couvert par le secret professionnel dans le cadre d'une audition de témoins, il en va de même dans le cas de la perquisition (2).

1) Voir R. DECLERCQ, *Het bewijs in Strafzaken*, Brussel, 1980, p. 42).

2) *A.P.R.*, verbo Huiszoeking en beslag in strafzaken, n° 474).

Ici aussi il y a lieu de faire une distinction, selon que le reviseur d'entreprises ou l'expert comptable est considéré ou non comme prévenu.

Lorsque le reviseur d'entreprises ou l'expert comptable n'est pas personnellement l'objet d'une prévention, deux types seulement de documents pourront être saisis chez lui : les pièces à conviction et les éléments de preuve.

Point n'est besoin de longs discours pour exposer que le droit au secret ne saurait jamais s'étendre aux **pièces à conviction** : il ne faut pas, en effet, que les bureaux du reviseur ou de l'expert comptable soient transformés en cachette pour les pièces à convictions. En outre, la détention de tels documents ne relève pas de l'exercice normal de la profession (1).

Selon l'article 42 du Code Pénal, il faut entendre par pièces conviction : l'objet du délit, ce qui a servi à commettre le délit ou y était destiné, et ce qui résulte du délit.

C'est ainsi par exemple que les pièces à l'égard desquelles il existe une prévention de faux (par exemple, les fausses factures) qui se trouvaient entre les mains du reviseur ou de l'expert comptable pourraient être saisies.

Sont à considérer comme éléments de preuve : tous les objets qui, bien que n'étant pas l'objet du délit, n'y ayant pas servi ou n'y étant pas destinés, n'en constituent pas moins des éléments prouvant l'innocence ou la culpabilité ou permettant d'apprécier la gravité de cette dernière (2).

C'est ainsi que la comptabilité d'un failli prévenu de faillite frauduleuse détenue par le reviseur ou l'expert comptable pourrait parfaitement faire l'objet d'une saisie dans ses bureaux (3).

Il existe toutefois une catégorie particulière d'éléments de preuve qui ne pourra jamais être saisie, à savoir les objets ou les documents trouvant leur origine dans les relations entre la personne qui consulte et le confident nécessaire (4).

Parmi ces éléments de preuve non susceptibles de saisie, signalons :

1) A.P.R., verbo Huiszoeking en beslag in strafzaken, n° 475.

2) A.P.R., verbo Huiszoeking en beslag in strafzaken, n° 477.

3) A.P.R., verbo Huiszoeking en beslag in strafzaken, n° 477.

4) A.P.R., verbo Huiszoeking en beslag in strafzaken, n° 479.

- la correspondance échangée entre le client et le reviseur ou l'expert comptable.
- les notes rédigées par le client et destinées à informer le reviseur ou l'expert comptable sur son affaire.
- les rapports, fiches, protocoles, notes et tous les autres documents ou écrits établis par le reviseur ou par l'expert comptable.

Même dans l'hypothèse où ces documents contiendraient les aveux les plus explicites, ils ne pourraient pas encore être saisis.

Les choses se présentent autrement dans le cas où c'est le reviseur ou l'expert comptable qui est lui-même prévenu, par exemple d'une infraction à l'article 17 de la loi du 17 juillet 1975.

S'applique ici le principe du délit professionnel qui écarte le secret professionnel (1).

On entend par délit professionnel le délit commis par le confident nécessaire et compromettant son activité professionnelle (2). Dans cette hypothèse, tous les documents peuvent être saisis, y compris ceux qui auraient été rédigés en vue de la défense des intérêts confiés au professionnel.

Dans les deux hypothèses (que le reviseur soit prévenu ou non), la perquisition devra se dérouler dans le respect d'un certain nombre de formalités.

Tout d'abord, la doctrine comme la jurisprudence s'accordent à dire qu'il est préférable que ce soit le juge d'instruction en personne qui procède à la perquisition (3).

Nous estimons, en outre, que ce juge d'instruction doit se faire accompagner par un membre de l'autorité disciplinaire, soit, dans le cas qui nous occupe, le Conseil de l'IRE ou de l'Institut des Experts Comptables, qui sera présent pendant toute la durée de la perquisition. C'est à ce représentant de l'instance disciplinaire qu'il incombe, selon nous, d'examiner les pièces qui seront éventuellement saisies.

Dans la pratique, cependant, nous avons dû constater que ces règles, si elles sont strictement observées pour les avocats ou les médecins, par exemple, ne le sont pas quand il s'agit de perquisitions chez les reviseurs. A notre connaissance, le Conseil de l'Institut n'a même jamais été invité à être présent lors d'une perquisition. Il n'y a toutefois, à nos yeux, aucune raison pour

1) A.P.R., verbo Huiszoeking en beslag in strafzaken, n° 491.

2) *ibidem*.

3) A.P.R., verbo Huiszoeking en beslag in strafzaken, n° 486.

qu'il existe à cet égard une discrimination entre les réviseurs et les experts comptables et d'autres personnes fondées à invoquer le bénéfice du secret professionnel.

Et cela d'autant moins qu'au cours des travaux préparatoires à la loi du 21 février 1985, il a été rappelé clairement qu'il fallait analyser en termes identiques le secret professionnel des réviseurs et celui des autres professionnels.

d. La saisie de documents

En principe, seul le juge d'instruction a compétence pour saisir des documents.

En droit belge il est toutefois admis que tout officier ou agent de la police judiciaire est autorisé à saisir des documents.

Les documents qui tombent sous le secret professionnel ne peuvent faire l'objet d'une saisie (voir ci-dessus, c, Perquisitions).

e. Arrestation du réviseur

Il y a lieu de faire la distinction entre ce que l'on appelle la garde à vue et la mesure privative de liberté proprement dite prise à l'encontre d'un prévenu dans le cadre de la détention préventive.

1. La garde à vue

Pour peu que soient observées certaines conditions, la police judiciaire est habilitée à arrêter les personnes suspectées d'avoir commis un délit sans ordre du juge d'instruction.

Cette arrestation, que l'on appelle aussi la garde à vue, vise à mettre les prévenus à la disposition de la justice.

La légitimation de cette garde à vue peut être trouvée dans l'article 7, troisième alinéa de la Constitution, ainsi que dans les articles 16, 40, 49, 50 et 106 du Code d'instruction criminelle (1).

1) J. D'HAENENS, *op.cit.*, p. 45.

La doctrine et la jurisprudence de la Cour de Cassation imposent pour la garde à vue les conditions suivantes ⁽¹⁾ :

- elle n'est possible que s'il existe à l'encontre du prévenu des présomptions graves de culpabilité;
- sont seuls habilités à procéder à l'arrestation d'un suspect les officiers et les agents de la police judiciaire.
- l'arrestation ne peut durer plus de 24 heures.

Ce qui implique que le prévenu doit être présenté dans les 24 heures devant le juge d'instruction, qui doit délivrer avant l'expiration de ce délai de 24 heures depuis la privation de la liberté, un mandat d'arrestation qui devra être notifié.

Si ceci n'a pas été fait, le prévenu devra être relâché.

Le moment à partir duquel le délai de 24 heures prend cours est l'objet de discussions.

On admet que le délai commence à courir dès l'instant où la police judiciaire s'opposerait à ce que le prévenu puisse partir. Deux hypothèses sont alors possibles :

1. Si le prévenu est arrêté et amené par la police judiciaire, la privation de liberté prend cours dès cet instant.
2. Lorsque le prévenu se présente de plein gré pour un interrogatoire, à l'invitation de la police judiciaire, la privation de la liberté ne deviendrait effective qu'au moment où la police judiciaire décide de lui interdire de repartir ⁽²⁾.

La police judiciaire doit informer le prévenu de cette décision. En même temps, elle doit mentionner avec précision dans le procès-verbal le moment exact où débute effectivement la privation de liberté.

2. L'arrestation dans le cadre de la détention préventive

Seul le juge d'instruction a compétence pour mettre un prévenu aux arrêts.

En application de la loi du 20 avril 1874, modifiée pour la dernière fois par la loi du 13 mars 1973, les conditions suivantes doivent être réunies pour que quelqu'un puisse être mis en détention préventive :

¹)D'HAENENS, *op.cit.*, p. 46.

²)D'HAENENS, *op. cit.*, p. 47.

- Le juge d'instruction ne peut délivrer un mandat d'arrêt que si les faits retenus sont sanctionnables d'une peine correctionnelle de trois mois au moins ou d'une peine plus lourde.
- Le mandat d'arrêt ne peut être délivré qu'en raison de circonstances graves et exceptionnelles requises dans l'intérêt de la sécurité publique.
- Il faut qu'il y ait des présomptions de culpabilité sérieuses (1).

En outre, le mandat d'arrêt ne pourra être délivré qu'après interrogation du prévenu par le juge d'instruction.

C'est là une condition fondamentale pour l'arrestation, l'interrogatoire du prévenu concernant les droits de la défense (2).

Contrairement à ce qui se passe dans d'autres systèmes juridiques, le droit belge ne requiert pas que le prévenu ne soit interrogé par le juge d'instruction qu'en présence de son avocat.

Lorsque le juge d'instruction décide l'arrestation, il peut, par une décision motivée, interdire au prévenu d'avoir des contacts libres si les nécessités de l'enquête le demandent.

Cette décision empêchera que le prévenu ait des contacts avec des personnes se trouvant en dehors de la maison d'arrêt.

Cette même interdiction vaut également à l'égard de l'avocat.

Une telle interdiction ne reste valable que trois jours au plus après la première audition. Elle ne peut être renouvelée.

Dans les cinq jours qui suivent l'arrestation, celle-ci doit être confirmée par la Chambre du Conseil.

A ce stade de la procédure, le prévenu pourra se faire assister d'un avocat, sans que ce dernier puisse préalablement prendre connaissance du dossier.

¹J. D'HAENENS, *op. cit.*, p. 123.

²Cass., 23 janvier 1933, *Pas.* 1933, I, 83).

TROISIEME PARTIE

APPLICATIONS SUR LE SECRET PROFESSIONNEL



Cas 1

Un reviseur est entendu par la police judiciaire. On lui produit divers documents comptables en lui demandant s'il en a connaissance ou s'il a l'impression que ces documents ont pu être substitués à d'autres.

- a. le reviseur n'en a pas connaissance mais il a des copies de documents contradictoires;
- b) il en a connaissance.

*

En toute hypothèse :

- soit il s'agit de documents "publics", c'est-à-dire le rapport de contrôle du reviseur ou le document contenant les informations contrôlées : ils ne sont pas couverts par le secret professionnel. Le reviseur peut donc répondre mais dans la limite de ce qu'il révèle et sans prendre l'initiative.
- sinon il doit se retrancher résolument derrière le secret professionnel.

Cas 2

Un reviseur est mandaté par le sieur X pour effectuer une étude sur la société anonyme Y.

Avant la fin de l'étude, la SA est mise en faillite d'office et la police judiciaire demande au reviseur de lui remettre l'étude en l'état. X est administrateur délégué de la SA.

*

D'abord ce que pourrait révéler le reviseur, ce sont les conclusions de ses vérifications et les justifications nécessaires, par ses travaux en cours et les documents pour lesquels il n'a pas encore fait la part du secret.

Ensuite il n'aura de compte à rendre qu'à X.

La situation sera toutefois différente si le reviseur est entendu comme témoin. Il peut alors s'estimer délié du secret professionnel

Cas 3

Dans sa documentation relative au client le reviseur détient des documents reçus de tiers notamment de confrères étrangers. En principe, ceux-ci ne peuvent pas communiquer copie de ces documents. Toutefois cette communication a été faite vu leur importance pour la revision. Que faire si le Magistrat veut les saisir ?

*

En l'espèce, il s'agit de documents couverts par le secret professionnel.

En tout état de cause, le reviseur devra émettre des réserves quant à la saisie de ces documents.

Cas 4

Un reviseur est convoqué par le Comité Supérieur de Contrôle, en sa qualité d'associé gérant d'une société civile de reviseurs, en même temps qu'un de ses associés, commissaire-reviseur d'une société X il lui est demandé s'il a d'autres clients de même secteur que la société X.

*

Ce renseignement sort du cadre d'une mission du reviseur, il fait partie de ce qu'il ne peut révéler.

Il n'y a pas lieu de faire ici exception au secret : le Comité Supérieur de Contrôle est une autorité face à laquelle, sauf exception légale, le reviseur doit dresser le rempart du silence.

Cas 5

La société est en faillite. Le curateur sait que tel ou tel document doit exister dans les papiers de la société. Il demande au commissaire-reviseur d'un obtenir les copies pour le pas être obligé de faire les recherches.

- a. s'il s'agit de documents tels que des rapports de reviseur;
- b. s'il s'agit d'informations qui pourraient être la base d'une action en responsabilité.

*

Le curateur a le même droit d'information que ceux qu'il représente, avec les mêmes limites.

S'il s'agit d'un rapport du réviseur, il peut en prendre connaissance mais rien n'oblige le commissaire-réviseur à le lui fournir.

Sa mission est de soumettre ce rapport à l'assemblée générale. Quand il découvre une faute grave ou une infraction, le commissaire-réviseur doit, dans son rapport émettre des réserves ou refuser son attestation. Il n'a pas d'autre devoir de dénonciation.

Le Tribunal pourra toujours désigner un expert judiciaire.

Cas 6

X est réviseur d'une banque A et d'une SA B client de la banque A.. Peut-il voir le dossier de crédit de la SA et indiquer à la banque si elle est bien ou mal informée ?

Y est commissaire-réviseur des sociétés anonymes A et B. Il connaît la situation critique de la SA A. Or, B a une créance importante vis-à-vis de A et continue ses fournitures à crédit. Le réviseur doit-il alerter la société B ?

*

Les cas envisagés illustrent la difficulté d'établir un équilibre entre le devoir de parler et le devoir de discrétion.

En principe, le réviseur ne peut utiliser dans le cadre d'une mission déterminée, des renseignements obtenus au cours d'une autre mission pour un autre client.

Dans la seconde hypothèse, le réviseur ne peut cependant sans manquer à sa mission, attester les réalités d'une créance qu'il sait douteuse. Ceci dans la mesure où ce qu'il sait affecte un des éléments de la comptabilité qu'il doit contrôler.

Il devra donc émettre des réserves concernant cette créance mais en essayant de fonder son avis sur des informations à la disposition de l'entreprise créancière.

Il devra essayer d'éviter toute justification qui causeraient un préjudice supplémentaire à l'entreprise débitrice.

Cas 7

Le commissaire-reviseur d'une société-mère peut-il révéler au commissaire-reviseur d'une société filiale, les informations obtenues au cours de l'accomplissement de sa mission de contrôle et inversement ?

*

Le reviseur d'une société-mère pourra sans doute poser au reviseur d'une filiale les questions qu'un actionnaire aurait pu lui poser à ce titre.

L'inverse ne serait pas vrai.

En général, il ne peut être question de secret partagé entre commissaires-reviseurs de sociétés différentes. Les reviseurs sont tenus, entre eux, au secret professionnel. Ainsi, il faut se garder dans toute discussion, quel qu'en soit le lieu, de citer des cas en indiquant le nom de l'entreprise, des dirigeants en cause.

Cela s'applique à fortiori quant un professionnel discute avec une personne privée quelconque.

Cas 8

Un reviseur découvre dans la comptabilité une facture de "management" au profit d'une société suisse, sans autre justification (pas de dossier etc...). Que doit-il faire ?

*

S'il n'obtient aucune explication, le reviseur devra signaler à l'assemblée générale que cette facture est injustifiée mais en se gardant de tout autre commentaire.

Cas 9

Le reviseur constate que le PDG de la société qu'il contrôle a détourné des fonds.

*

Il devra l'indiquer aux autres administrateurs. Si rien n'est fait ou pas assez, le reviseur pourra soit démissionner pour raison motivée soit refuser son attestation.

Cas 10

Un reviseur, dans un cas difficile, peut-il demander un avis officieux au Président du Tribunal de Commerce ?

*

Pareille révélation spontanée à un Juge est une violation du secret professionnel. C'est seulement lorsqu'il témoigne en justice que le reviseur est délié de son obligation.
