

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

Août 2023



TABLE DES MATIÈRES



1.	NOTION, OBJET, PORTEE ET DUREE DU SECRET PROFESSIONNEL	4
1.1.	Introduction	4
1.2.	Notion	6
1.3.	Durée	8
2.	PERSONNES TENUES AU SECRET PROFESSIONNEL	9
3.	LE DELIT DE VIOLATION DU SECRET PROFESSIONNEL	10
4.	EXCEPTIONS AU SECRET PROFESSIONNEL	11
4.1.	Obligation légale de parler	11
4.2.	Faculté de parler	15
4.3.	Les exceptions prévues à l'article 86 de la loi du 7 décembre 2016	16
5.	ATTITUDE DU REVISEUR D'ENTREPRISES DANS LE CADRE DE L'ENQUETE PENALE	20
5.1.	Dans le cadre d'une information préliminaire – sans inculpation	20
5.2.	Dans le cadre d'une instruction – sans ou avec inculpation	21
6.	PERQUISITION ET SAISIE AUPRES D'UN REVISEUR D'ENTREPRISES – PRESENCE D'UN REPRESENTANT DE L'IRE	23
6.1.	Généralités	23
6.2.	Présence d'un représentant de l'IRE	24
6.3.	Saisie	26
6.4.	Rôle du juge d'instruction lors de la perquisition	27
	ANNEXES	28

La présente brochure a pour objectif de préciser l'étendue du secret professionnel du réviseur d'entreprises, notamment en cas de perquisition. Certains aspects relatifs au secret professionnel ne sont dès lors pas traités dans le cadre de la présente brochure. Cela concerne entre autres les aspects du secret professionnel relatifs à la conservation de données sur des bases de données ainsi que les particularités relatives à la recherche dans un système informatique ou dans une partie de celui-ci.

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

1.1. Introduction

1. D'où vient l'obligation de respecter le secret professionnel ? Ce besoin de respecter le secret professionnel remonte à l'antiquité et vise à garantir la confiance nécessaire devant exister dans le cadre de l'exercice de certaines professions. Il n'existe pas, en droit belge, de texte définissant le secret professionnel de manière générale mais le non-respect de ce secret est pénalement sanctionné. L'article 458 du Code pénal dispose :

« Les médecins, chirurgiens, officiers de santé, pharmaciens, sages-femmes et toutes autres personnes dépositaires, par état ou par profession, des secrets qu'on leur confie, qui, hors le cas où ils sont appelés à rendre témoignage en justice ou devant une commission d'enquête parlementaire et celui où la loi, le décret ou l'ordonnance les oblige ou les autorise à faire connaître ces secrets, les auront révélés, seront punis d'un emprisonnement d'un an à trois ans et d'une amende de cent euros à mille euros ou d'une de ces peines seulement. »

2. L'article 458 du Code pénal vise nommément certains professionnels du secteur des soins de santé et contient, par la suite, une formulation générale visant les dépositaires de secrets par état ou par profession. Sont ainsi visés les avocats, notaires, magistrats, greffiers, huissiers de justice, policiers, réviseurs d'entreprises, experts-comptables certifiés ou, encore, les ministres du culte et les conducteurs d'ambulance par exemple¹.

3. La base légale du secret professionnel du réviseur d'entreprises est inscrite dans l'article 86 de la loi du 7 décembre 2016 :

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

- 1° la communication d'attestations ou de confirmations opérée avec l'accord écrit de l'entreprise auprès de laquelle ils exercent leur fonction ;*
- 2° la communication d'attestations ou de confirmations adressée à un commissaire ou à une personne exerçant dans une entreprise de droit étranger une fonction similaire à celle de commissaire, dans le cadre du contrôle des comptes annuels ou des comptes consolidés d'une entreprise dont ils sont chargés ;*

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

- 3° *la consultation par un réviseur d'entreprises, dans le cadre de la succession dans une mission révisoriale, des documents de travail d'un réviseur d'entreprises qui exerçait la même mission révisoriale au préalable ;*
- 4° *le contact d'un réviseur d'entreprises avec un autre réviseur d'entreprises, lorsque le premier est amené à mettre en cause le travail ou l'attestation du second, sauf en cas d'opposition de la personne qui a confié la mission au premier réviseur d'entreprises ;*
- 5° *le contact entre un réviseur d'entreprises et l'Institut, ses organes et en particulier le Collège ;*
- 6° *la communication d'informations, y compris confidentielles, demandées par une autorité compétente dans le cadre de ses missions et de la coopération nationale et internationale, conformément aux conditions fixées par le chapitre IV, section III, et aux mesures prises en exécution de celui-ci ;*
- 7° *l'échange d'informations entre les commissaires, les experts-comptables certifiés ou les réviseurs d'entreprises des sociétés, des associations ou des fondations concernées par des opérations de fusion ou de scission, ou des opérations similaires, ou par des apports d'universalité ou de branche d'activités ;*
- 8° *la communication d'informations confidentielles à toute personne exerçant une tâche, prévue par ou en vertu de la loi, qui participe ou contribue aux missions de contrôle à l'égard d'établissements relevant du secteur bancaire, financier et des assurances, exercées respectivement par la Banque, la FSMA et, le cas échéant, la Banque centrale européenne, lorsque cette personne a été désignée par ou avec l'accord de l'une de ces autorités et aux fins de cette tâche, notamment,*
 - *un commissaire spécial désigné par ces autorités en application des lois dont elles sont chargées de veiller au respect ;*
 - *le surveillant de portefeuille visé à l'article 16 de l'Annexe III à la loi du 25 avril 2014 relative au statut et au contrôle des établissements de crédit et des sociétés de bourse ;*
 - *le gestionnaire de portefeuille visé à l'article 8 de l'Annexe III à la loi précitée du 25 avril 2014 ; et*
 - *le réviseur visé à l'article 87ter de la loi du 2 août 2002 relative à la surveillance du secteur financier et aux services financiers.*
- 9° *la communication d'informations confidentielles à la Banque, la FSMA et, le cas échéant, la Banque centrale européenne aux fins de l'exercice de leurs missions respectives.*

L'article 458 du Code pénal s'applique aux personnes visées au 8° quant aux informations confidentielles qu'elles reçoivent en application du 8°.

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

1.2. Notion

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

- soit en tant que confiance nécessaire à l'exercice de sa profession ;
- soit en tant que secret par nature recueilli en raison ou à l'occasion de celle-ci².

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

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

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

In concreto, deux hypothèses doivent être distinguées :

1) les documents confiés au commissaire par l'entité contrôlée ;

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

2) les documents créés par le commissaire ;

Il s'agit, par exemple, d'une lettre d'affirmation ou d'une confirmation de soldes, le document est effectivement couvert par le secret professionnel. Il en va de même pour la *management letter*⁶.

² Cass., 30 octobre 1978, *J.T.*, 1979, p. 369 ; Cass., 27 juin 2007, *Pas.*, 2007, p.1348.

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

⁴ IRE, *Vademecum*, t. I, 2009, p. 410 ; A. DE NAUW et F. KUTY, « Manuel de droit pénal spécial », Waterloo, Kluwer, 2018, p.692.

⁵ IRE, *Rapp. annuel*, 2005, p. 71 ; ICCI, 2012-3, « Un aperçu des avis de la Commission juridique de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (1988-2012) », Antwerpen, Maklu, 2012, pp.164-165.

⁶ IRE, *Rapp. annuel*, 2006, p. 90 ; ICCI, 2009-2, « Le secret professionnel du réviseur d'entreprises », Brugge, Die Keure, p. 79 ; A. CAUWE, « Le secret professionnel du réviseur d'entreprises », R.G.F.C.P., 2020/5, p.14.

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

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

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

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

7 M. FRANCHIMONT, « Le secret professionnel du réviseur d'entreprises », in *Le secret professionnel du réviseur d'entreprises*, Bruxelles, C.B.N.C.R., 1986/2, p. 29 ; J. LIEVENS, « Le secret professionnel et le devoir de discrétion du réviseur d'entreprises, de l'expert-comptable et du conseil fiscal » in *Le réviseur d'entreprises et le droit pénal*, Bruxelles, C.B.N.C.R., 1991/1, p. 99 ; R. PRIOUX, « Les exceptions au secret professionnel du réviseur d'entreprises » in *La révision des comptes annuels et des comptes consolidés - De revisorale controle van de statutaire en geconsolideerde jaarrekeningen*, Bruxelles, Bruylant, 2000, p. 61 ; F. DESTERBECK, *Le comportement du réviseur d'entreprises au cours d'une instruction judiciaire*, séminaire IRE, Wavre, 8 décembre 2006, p. 16 ; T. FREYNE, *De bedrijfsrevisor en het strafrechtelijk vooronderzoek*, séminaire ICCI, Brussel, 26 novembre 2012, p. 37 ; P. TILLET, *Le réviseur et l'enquête judiciaire*, séminaire ICCI, Bruxelles, 26 novembre 2012, p. 20 ; S. FOLIE, M. DE WOLF et H. FRONVILLE, « Le secret professionnel des réviseurs d'entreprises » in *L'entreprise et le secret*, V. CASSIERS et S. GILSON (éd.), Larcier, 2014, p. 203-204 ; A. CAUWE, « Le secret professionnel du réviseur d'entreprises », R.G.F.C.P., 2020/5, p.14.

8 Cf. Paragraphe 2.2.4. des Normes générales de révision de l'Institut du 15 décembre 2006 (abrogées) ; ICCI, 2009-2, « Le secret professionnel du réviseur d'entreprises », Brugge, Die Keure, p. 42 ; A. CAUWE, « Le secret professionnel du réviseur d'entreprises », R.G.F.C.P., 2020/5, p.14.

9 I. DE POORTER, « De aansprakelijkheid van de commissaris en de ondertekenaar van de bevestigingsbrief » in *Bevestigingsbrief, leiding en bedrijfsrevisoren - Lettre d'affirmation, dirigeants et réviseurs d'entreprises*, ICCI (éd.), Bruges, la Charte, 2008, p 59, n°. 111 ; ICCI, 2009-2, « Le secret professionnel du réviseur d'entreprises », Brugge, Die Keure, p. 42 ; A. CAUWE, « Le secret professionnel du réviseur d'entreprises », R.G.F.C.P., 2020/5, p.14.

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

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

1.3. Durée

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

¹¹ J. VAN DROOGBROECK, « Assistance de l'IEC lors d'une perquisition et d'une saisie au cabinet d'un expert-comptable ou d'un conseil fiscal », *Accountancy & Tax*, 4/2005, p. 28 ; Cass., 29 novembre 2016, Pas., 2016, p.2323 ; A. DE NAUW et F. KUTY, « Manuel de droit pénal spécial », Waterloo, Kluwer, 2018, p.703.

¹² M. FRANCHIMONT, « Le secret professionnel du réviseur d'entreprises », in *Le secret professionnel du réviseur d'entreprises*, Brussel, B.C.N.A.R., 1986/2, p. 37; Bruxelles, 1^{er} juin 2005, *N.J.W.*, 2006, p.757 ; A. DE NAUW et F. KUTY, « Manuel de droit pénal spécial », Waterloo, Kluwer, 2018, p. 671.

2. PERSONNES TENUES AU SECRET PROFESSIONNEL

11. Conformément à l'article 86 de la loi de 2016, l'article 458 du Code pénal est applicable :

- aux réviseurs d'entreprises (et les réviseurs d'entreprises temporairement empêchés) (inscrits au registre public de l'Institut) ;
- aux cabinets d'audit (enregistrés au registre public de l'Institut) ;
- aux stagiaires;
- aux autres personnes dont les réviseurs d'entreprises répondent (employés, collaborateurs indépendants, stagiaires, sous-traitants...)¹³.
- à la société, même unipersonnelle, d'un réviseur d'entreprises, même si elle n'exerce pas en tant que telle la profession¹⁴.

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

¹³ Cass. 20 février 1905, *Pas.*, 1905, I, p.141 ;T. LITANIE et V ALVAREZ FERNANDEZ, « Les professionnels de la comptabilité et le secret professionnel, Comptabilité et fiscalité pratiques », n°1, janvier 2006, p. 3 ; A. DE NAUW et F. KUTY, « Manuel de droit pénal spécial », Waterloo, Kluwer, 2018, p.703.

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

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

3. LE DELIT DE VIOLATION DU SECRET PROFESSIONNEL

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

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

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

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

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

¹⁶ B. DE KLERCK, « Généralités », in *Le secret professionnel du réviseur d'entreprises*, ICCI (éd.), Bruges, La Chartre, 2009, p. 6 ; A. DE NAUW et F. KUTY, « Manuel de droit pénal spécial », Waterloo, Kluwer, 2018, p.713-714..

¹⁷ S. FOLIE, M. DE WOLF et H. FRONVILLE, « Le secret professionnel des réviseurs d'entreprises » in *L'entreprise et le secret*, V. CASSIERS et S. GILSON (éd.), Bruxelles, Larcier, 2014, 204 ; A. DE NAUW et F. KUTY, « Manuel de droit pénal spécial », Waterloo, Kluwer, 2018, p.713..

4. EXCEPTIONS AU SECRET PROFESSIONNEL

4.1. Obligation légale de parler

4.1.1. Introduction

18. De la lecture combinée de l'article 86 de la loi du 7 décembre 2016 et de l'article 458 du Code pénal, il résulte que le réviseur d'entreprises doit s'exprimer dans certains cas parce qu'il y est obligé par la loi. Dans ces cas, il ne peut pas être sanctionné pénalement ni condamné civilement pour non-respect de son obligation au secret professionnel¹⁸.

4.1.2. En vertu de la loi anti-blanchiment

19. Conformément à l'article 47 de la loi du 18 septembre 2017, lorsque le réviseur d'entreprises sait, soupçonne ou a des motifs raisonnables de soupçonner :

- que des fonds, quel qu'en soit le montant, sont liés au blanchiment de capitaux ou au financement du terrorisme ;
- que des opérations ou tentatives d'opérations sont liées au blanchiment de capitaux ou au financement du terrorisme. (Cette obligation de déclaration s'applique y compris lorsque le client décide de ne pas exécuter l'opération envisagée) ;
- hors les cas visés aux 1° et 2°, qu'un fait dont il a connaissance est lié au blanchiment de capitaux ou au financement du terrorisme ;

il en informe immédiatement la Cellule de traitement des informations financières (CTIF). Il ne peut en aucun cas porter cette déclaration à la connaissance du client concerné ou de tiers (art. 55, § 1^{er} de la loi du 18 septembre 2017)¹⁹. Il est également tenu de répondre aux éventuelles questions que poserait la CTIF à la suite de la déclaration effectuée (art. 48 de la loi du 18 septembre 2017).

20. En 2021, un nouvel article a été ajouté : l'article 74/1, qui introduit l'obligation pour le réviseur d'entreprises de signaler par voie électronique à l'administration de Trésorerie toute différence qu'il constate entre les informations sur les bénéficiaires effectifs disponibles dans le registre UBO et les informations sur les bénéficiaires effectifs qui sont à sa disposition (article 74/1, § 1^{er} de la loi du 18 septembre 2017). Néanmoins, faute de disposition équivalente à l'article 48 précité, le réviseur d'entreprises ne peut pas donner suite aux demandes complémentaires qui seraient faites par l'Administration de la Trésorerie²⁰.

¹⁸ IRE, *Rapp. annuel*, 1991, p. 36 ; IRE, *Vademecum*, t. I, 2009, p. 411 ; A. DE NAUW et F. KUTY, « Manuel de droit pénal spécial », Waterloo, Kluwer, 2018, p.695.

¹⁹ K. GEENS et F. JENNE, « Het beroepsgeheim van de bedrijfsrevisor, soms te delen met de notaris? », in *50 jaar revisoraat - 50 ans de revisorat*, IRE (éd.), Bruges, la Charte, 2003, p. 198-199.

²⁰ Voir aussi avis ICCL du 18 novembre 2022, « Demande de la Trésorerie suite à une notification concernant le registre UBO - Verzoek van de Thesaurie als gevolg van een kennisgeving inzake het UBO-register », cf. [Demande de la Trésorerie suite à une notification concernant le registre UBO \(icci.be\)](#).

21. Dans les deux cas ci-dessus, une exception à l'obligation de déclaration à la CTIF et de notification à l'Administration de la Trésorerie existe si les informations ou renseignements ont été reçus d'un client ou obtenus sur un client :

- lors de l'évaluation de la situation juridique de ce client ; ou
- dans l'exercice de leur mission de défense ou de représentation de ce client dans une procédure judiciaire ou concernant une telle procédure, y compris dans le cadre de conseils relatifs à la manière d'engager ou d'éviter une procédure, que ces informations ou renseignements soient reçus ou obtenus avant, pendant ou après cette procédure.

Ces deux exceptions ne sont pas valables si le réviseur d'entreprises a pris part à des activités de blanchiment de capitaux ou de financement du terrorisme, a fourni un conseil juridique à des fins de blanchiment de capitaux ou de financement du terrorisme ou sait que le client a sollicité un conseil juridique à de telles fins (art. 53 et 74/1, §1, al.4 de la loi du 17 septembre 2018).

4.1.3. En vertu du Code des sociétés et des associations

A. Généralités

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

B. Communication au président du tribunal de l'entreprise

23. Conformément à l'article 3:69, alinéa 3 du Code des sociétés et des associations, le commissaire peut communiquer ses constatations au président du tribunal de l'entreprise, au cas où la continuité de l'entreprise contrôlée est compromise et que l'on n'y remédie pas avec des mesures adéquates. L'article XX.23, § 3 du Code de droit économique contient une formulation similaire pour l'expert-comptable externe²¹, le comptable agréé externe, le comptable-fiscaliste agréé externe et le réviseur d'entreprises. L'article XX.25, § 3, alinéa 2 du Code de droit économique permet également aux chambres des entreprises en difficulté ou au juge rapporteur de recueillir auprès des professionnels du chiffre des informations concernant les recommandations qu'ils ont faites et, le cas échéant, les mesures qui ont été prises afin d'assurer la continuité de l'activité économique. Dans ce cas, l'article 458 du Code pénal n'est pas applicable. La loi érige le principe selon lequel la préservation de la continuité de l'entreprise constitue un principe supérieur au secret des professionnels du chiffre.

²¹ Loi du 17 mars 2019 relative aux professions d'expert-comptable et de conseiller fiscal, art.126 : « [...]Dans toute autre disposition légale et réglementaire, le mot « expert-comptable » doit être lu à chaque fois comme « expert-comptable certifié ». [...] Dans toute autre disposition légale et réglementaire, le mot « comptable » et les mots « comptable agréé » doivent être lus à chaque fois comme « expert-comptable ». Dans toute autre disposition légale et réglementaire, les mots « comptable-fiscaliste agréé » doivent être lus à chaque fois comme « expert-comptable fiscaliste ».[...] »

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

24. Le commissaire doit mentionner dans le rapport de révision les opérations conclues ou les décisions prises en violation des statuts ou des dispositions du Code des sociétés et des associations (art. 3:75, 9° CSA). Cette mention peut être omise lorsque la révélation de l'infraction est susceptible de causer à l'entité un préjudice injustifié, notamment parce que l'organe d'administration a pris des mesures appropriées pour corriger la situation d'illégalité ainsi créée²².

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

25. Les articles 5:91 (SRL), 6:77 (SC), 7:139 (SA) et 9:18 (ASBL) du Code des sociétés et des associations prévoient que les commissaires répondent aux questions qui leur sont posées par les actionnaires au sujet de leur rapport.

Il existe toutefois une exception à ce principe : le commissaire peut, dans l'intérêt de l'entité contrôlée, refuser de répondre aux questions lorsque la communication de certaines données ou de certains faits peut porter préjudice à l'entité ou qu'elle viole le secret auquel il est tenu ou les engagements de confidentialité souscrits par l'entité²³.

E. Information au conseil d'entreprise

26. Dans chaque société où un commissaire est nommé, si celui-ci estime ne pas pouvoir délivrer la certification ou s'il constate des lacunes dans les informations économiques et financières transmises au conseil d'entreprise, il doit en informer l'organe d'administration qui doit y donner suite dans le mois qui suit. A défaut, le réviseur d'entreprises informe d'initiative le conseil d'entreprise (art. 3:83, 4° CSA)²⁴.

27. Il y a toutefois lieu d'être attentif au fait que l'intervention du réviseur d'entreprises auprès du conseil d'entreprises est limitée et qu'il est tenu au secret professionnel pour le surplus. Le commissaire ne peut répondre à d'autres questions que celles portant sur son rapport ou visant à analyser et à expliquer les informations économiques et financières transmises par le chef d'entreprise au conseil d'entreprise (art. 3:83 CSA)²⁵.

²² IRE, Norme complémentaire (version révisée 2020) aux normes ISA applicables en Belgique, paragraphes 99 et suivants, cf. [Norme complémentaire ISA \(ibr-ire.be\)](#).

²³ R. HOUBEN, « Verhouding tussen de commissaris en de algemene vergadering », in *De commissaris en de andere organen of comités van de gecontroleerde entiteit – Le commissaire et les autres organes ou comités de l'entité contrôlée*, ICCI 2019-1, Antwerpen, Maklu, 2019, p.93.

²⁴ R. PRIOUX, « Les exceptions au secret professionnel du réviseur d'entreprises » in *La révision des comptes annuels et des comptes consolidés - De revisorale controle van de statutaire en geconsolideerde jaarrekeningen*, Bruxelles, Bruylant, 2000, p. 69. Selon cet auteur, un réviseur d'entreprises ne peut préciser au conseil d'entreprise que les informations déjà certifiées par lui.

²⁵ Voir le Projet de Norme relative aux missions du réviseur d'entreprises à l'égard du conseil d'entreprises, publié le 1^{er} décembre 2021, cf. [Mission du réviseur d'entreprises auprès du conseil d'entreprises \(ibr-ire.be\)](#) ; ainsi que la publication « Le Conseil d'entreprise et l'information économique et financière : 24 bonnes pratiques pour le réviseur, le chef d'entreprises et les représentants des travailleurs » publiée le 10 décembre 2020, cf. [Informations économiques et financières pour les membres du conseil d'entreprise : Mise à jour des brochures par le CCE \(ibr-ire.be\)](#) ; Pour une analyse de l'étendue du secret professionnel dans le cadre des informations au conseil d'entreprise voy. P. COMHAIRE et H. OLIVIER, « Le commissaire et le Conseil d'entreprise » in *De commissaris en de andere organen of comités van de gecontroleerde entiteit – Le commissaire et les autres organes ou comités de l'entité contrôlée*, ICCI (éd.), Antwerpen, Maklu, 2019, p. 122-125, n°s 209-215 ; voy. également : ICCI, « *Le rôle du réviseur d'entreprises à l'égard du conseil d'entreprises* », ICCI (éd.), Anvers, Maklu, 2008, p. 122-125, n°s 511 – 523, p.107-109.

4.1.4. Liée au droit fiscal

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

29. Si l'administration fiscale désire demander des renseignements ou la production de documents à un réviseur d'entreprises, elle peut saisir l'autorité disciplinaire territorialement compétente des réviseurs d'entreprises (le Collège de supervision des réviseurs d'entreprises) qui appréciera si, et éventuellement dans quelle mesure, la demande de ces renseignements se concilie avec le secret professionnel du réviseur d'entreprises.

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

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

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

32. La notion de « secret partagé » requiert une communication entre personnes tenues au secret professionnel, avec le consentement et dans l'intérêt de la personne protégée par le secret, et doit être limitée au strict nécessaire²⁶.

33. Dans le cadre de ses travaux d'attestation des comptes d'une entité, le commissaire doit demander des confirmations auprès de différentes personnes ou entités en relation avec l'entité auditée. Il interroge par exemple l'avocat de l'entité auditée pour lui demander des informations sur les litiges en cours (état et enjeu). Selon les règles déontologiques du barreau, les avocats peuvent fournir les informations demandées uniquement à leur client et non pas directement au Commissaire. La communication directe au commissaire de l'information constituerait une violation du secret professionnel de l'avocat²⁷.

34. La loi de ventôse organisant le notariat fait quant à elle interdiction aux notaires de se défaire des minutes d'un acte et de donner connaissance d'actes authentiques à d'autres personnes que les intéressés, leurs ayants droits ou leurs héritiers. Néanmoins, le notaire peut communiquer une copie d'un acte authentique à un réviseur d'entreprises intervenant dans le cadre d'une mission révisoriale pour autant que l'entreprise auditée soit partie à l'acte²⁸.

Ces pratiques sont admises par les différents ordres professionnels.

²⁶ T. DUPONT, J.-P. LEBEAU et D. MATRAY, « Secret professionnel, déontologie et anti-blanchiment », in *Tribunaux, barreaux et révisorat d'entreprises : actualité de leur collaboration et actualités en droit des affaires*, IRE-OBFG-OVB-UJCB (éd.), Anvers, Maklu, 2012, p. 226.

²⁷ IRE, Circulaire 2016/04, « Confirmations d'avocats », 21 avril 2016, cf. [CIRCULAIRE \(ibr-ire.be\)](http://www.ire.be/CIRCULAIRE).

²⁸ B. De KLERCK et V. YANGANDI, « Secret professionnel partagé (collectif) » in *Le secret professionnel du réviseur d'entreprises*, ICCI (éd.), Bruges, La Chartre, 2009, p. 54.

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

35. L'article 66 du décret flamand du 29 mars 2019 relatif au Code flamand des Finances publiques prévoit que le Gouvernement flamand règle la collaboration entre les acteurs de contrôle et l'échange de résultats de contrôle qui se base sur le principe du *single audit*, les acteurs de contrôle concluant des accords entre eux afin que le processus de contrôle et d'audit se déroule le plus efficacement possible, avec un minimum de charge de contrôle pour l'entité contrôlée.

36. L'Institut des Réviseurs d'Entreprises, la Cour des comptes, l'Inspection des finances, *Vlaamse Auditautoriteit Europese Structuurfondsen* et l'agence « Audit Vlaanderen » ont signé en 2017 un protocole global²⁹ relatif à l'audit dans les administrations flamandes et les pouvoirs locaux, par lequel ces intervenants visent une harmonisation et complémentarité maximales de leurs travaux d'audit, dans le respect de leur autonomie, de leur réglementation et de leurs responsabilités spécifiques respectives. Leur objectif est d'éviter les doubles emplois, d'alléger le poids des contrôles pour les entités contrôlées de l'autorité flamande et d'augmenter l'efficacité du coût de leurs audits.

37. Le législateur flamand a prévu les exceptions appropriées au secret professionnel (article 58 du décret précité du 29 mars 2019³⁰ et article III.115, § 5 du décret de gouvernance du 7 décembre 2018).

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

4.2. Faculté de parler ³¹

4.2.1. Témoignage en justice

39. Le réviseur d'entreprises ne viole pas son secret professionnel lorsqu'il est cité comme témoin sur le plan civil et pénal devant le tribunal et accepte de parler. Il convient d'attirer l'attention ici sur le fait que le réviseur d'entreprises n'est pas obligé de s'exprimer dans ce cas : il a le choix³² mais, s'il parle, il ne peut être sanctionné au regard de la loi pénale. Il est rappelé que si le réviseur d'entreprises choisit de parler, il doit porter à la connaissance tous les éléments dont il dispose. Le choix n'est jamais partiel ³³.

²⁹ Cfr. <https://www.ibr-ire.be/fr/actualites/news-detail/l-inspection-des-finances-la-cour-des-comptes-audit-vlaanderen-vlaamse-auditautoriteit-europese-structuurfondsen-et-l-ire-ont-sign-un-protocole-global>.

³⁰ Voy. également les articles 61 à 64 de l'Arrêté du Gouvernement flamand du 17 mai 2019 portant exécution du Code flamand des Finances publiques du 29 mars 2019.

³¹ E. VANDERSTAPPEN, « Exceptions au secret professionnel » in *Le secret professionnel du réviseur d'entreprises*, ICCL (éd.), Bruges, La Charte, 2009, p. 37.

³² R. PRIoux, « Les exceptions au secret professionnel du réviseur d'entreprises » dans *La révision des comptes annuels et des comptes consolidés - De revisorale controle van de statutaire en geconsolideerde jaarrekeningen*, Bruxelles, Bruylant, 2000, p. 58 et les références à la doctrine et à la jurisprudence y citées ; A. DE NAuw et F. KUTY, « Manuel de droit pénal spécial », Waterloo, Kluwer, 2018, p.700.

³³ IRE, *Vademecum*, t. I, 2009, p. 413.

4.2.2. Droits de la défense

40. Lorsque le réviseur d'entreprises est appelé à être entendu comme prévenu ou lorsqu'il fait l'objet d'une action en responsabilité civile, on considère généralement qu'il peut, sans violer le secret professionnel, invoquer tous les éléments qu'il juge utile à sa défense, même si son client lui demande de garder le secret professionnel³⁴.

Le réviseur d'entreprises décide dès lors de parler ou de se taire. Toutefois, lorsqu'il décide de se taire, il ne peut invoquer le secret professionnel dans le seul but de se soustraire aux poursuites intentées contre lui³⁵. Il y a lieu d'indiquer que le silence du professionnel prévenu invoquant le secret professionnel fera l'objet d'une appréciation par le tribunal qui pourrait dès lors considérer que les éléments mis à sa charge à l'occasion de l'enquête ne sont pas réfutés et pourraient donc être déclarés établis.

4.2.3. Signalement des violations au droit de l'Union ou au droit national

41. L'article 34 de la loi du 28 novembre 2022 sur la protection des personnes qui signalent des violations au droit de l'Union ou au droit national constatées au sein d'une entité juridique du secteur privé prévoit qu'il n'y a pas d'infraction lorsqu'une personne qui, par état ou par profession, est dépositaire de secrets signale ou divulgue publiquement ceux-ci dans le respect des conditions prévues par cette même loi. Cette autorisation de parler s'applique entre autres aux réviseurs d'entreprises.

Dans la même optique que ce qui est prévu ci-dessus, il convient d'attirer l'attention sur le fait qu'il s'agit d'une faculté et non d'une obligation. S'il décide de signaler une infraction dans les conditions précitées, le réviseur d'entreprises ne pourra pas être sanctionné pénalement en raison de ce signalement.

Cependant, lorsque les conditions prévues par la loi précitée ne sont pas remplies, l'obligation de respecter le secret professionnel est applicable et l'auteur s'expose dès lors à des poursuites pénales pour infraction au secret professionnel.

4.3. Les exceptions prévues à l'article 86 de la loi du 7 décembre 2016

4.3.1. Autorisation écrite du client

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

³⁴ Cass. 5 février 1985, *Pas.*, 1985, I, p. 670 ; A. DE NAUW et F. KUTY, « Manuel de droit pénal spécial », Waterloo, Kluwer, 2018, p.703.

³⁵ Cass. 5 février 1985, *Pas.*, 1985, I, p. 670 ; voir aussi dans ce sens Cass., 19 décembre 1994, *R.W.* 1995-96, p. 1207 et la note S. VAN OVERBEKE ; A. DE NAUW et F. KUTY, « Manuel de droit pénal spécial », Waterloo, Kluwer, 2018, p.704.

L'article 86, § 1^{er}, 1^o de la loi du 7 décembre 2016 prévoit expressément l'exception suivante à l'obligation au secret professionnel : la communication d'attestations ou de confirmations opérée avec l'accord écrit de l'entreprise auprès de laquelle ils (les réviseurs d'entreprises) exercent leur fonction. Il convient d'attirer l'attention à ce sujet sur l'interprétation restrictive des mots « attestations » et « confirmations ». Il s'agit ici nécessairement d'informations qui sont déjà en possession du destinataire qui demande une garantie supplémentaire à propos de leur exactitude. Il ne peut donc être question de fournir purement et simplement l'information³⁶.

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

43. Les attestations ou confirmations adressées à certaines personnes spécifiques peuvent même être opérées sans l'autorisation de l'entité (art. 86, § 1^{er}, 2^o) de la loi de 2016). Il s'agit ici seulement des communications qui se réalisent dans le cadre du contrôle des comptes annuels ou des comptes consolidés et exclusivement vis-à-vis d'un autre commissaire³⁷ ou d'une personne exerçant dans une entreprise de droit étranger une fonction similaire à celle de commissaire³⁸.

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

44. Dans le cadre de la succession dans une mission révisoriale, le réviseur d'entreprises peut consulter les documents de travail du réviseur d'entreprises qui exerçait la même mission révisoriale au préalable (art. 86, § 1^{er}, 3^o de la loi de 2016).

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

45. L'article 86, § 1^{er}, 4^o prévoit expressément une exception supplémentaire au secret professionnel afin de permettre au réviseur d'entreprises amené à mettre en cause le travail ou l'attestation d'un autre réviseur d'entreprises de prendre contact avec ce dernier, excepté en cas d'opposition de la personne qui lui a confié la mission.

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

46. Un réviseur d'entreprises est délié de son secret professionnel vis-à-vis de l'Institut et de ses organes ainsi que vis-à-vis du Collège de supervision des réviseurs d'entreprises (art. 86, § 1^{er}, 5^o de la loi de 2016) ou en application de la législation anti-blanchiment. Afin de garder un équilibre, la jurisprudence considère qu'un Ordre professionnel n'est pas tenu par l'article 29 du Code d'instruction criminelle et ne peut pas, en vertu de son propre secret professionnel, signaler au parquet un indice d'infraction pénale dont il aurait connaissance dans le cadre disciplinaire³⁹. De même, le parquet ne peut utiliser à des fins pénales les éléments qui sont portés à sa connaissance dans le cadre de l'exercice de ses compétences en matière disciplinaire.

³⁶ IRE, *Vademecum*, t. I, 2009, p. 414.

³⁷ IRE, *Vademecum*, t. I, 2009, p. 415.

³⁸ IRE, *Vademecum*, t. I, 2009, p. 415.

³⁹ Cass., 29 mai 1986, Pas., I, p.1194.

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

48. Des exceptions au secret professionnel des réviseurs d'entreprises agréés dans le contrôle prudentiel des banques sont également prévues et se justifient par la protection d'un intérêt supérieur, à savoir la stabilité du secteur financier (art. 86, alinéa 2, 8° de la loi du 7 décembre 2016)⁴⁰.

49. Une dérogation au secret professionnel est encore prévue en ce qui concerne la communication d'informations confidentielles à la BNB, à la FSMA et, le cas échéant, à la Banque centrale européenne aux fins de l'exercice de leurs missions respectives (art. 86, alinéa 2, 8° de la loi du 7 décembre 2016)⁴¹.

4.3.6. La communication d'informations, y compris confidentielles, demandées par une autorité compétente dans le cadre de ses missions et de la coopération nationale et internationale

50. Une exception supplémentaire au secret professionnel a été prévue afin de permettre la communication d'informations, y compris confidentielles, demandées par une autorité compétente dans le cadre de ses missions et de la coopération nationale et internationale, conformément aux conditions fixées par le chapitre IV (Supervision publique), section III (Coopération nationale, européenne et internationale), et aux mesures prises en exécution de celui-ci.

4.3.7. L'échange d'informations entre les commissaires ou les réviseurs d'entreprises de sociétés qui sont concernées par des opérations de fusions, de scissions ou des opérations similaires, ou par des apports d'universalité ou de branche d'activités

51. Une exception supplémentaire au secret professionnel a également été prévue afin de permettre l'échange d'informations entre les commissaires ou les réviseurs d'entreprises de sociétés qui sont concernées par des opérations de fusions, de scissions ou des opérations similaires, ou par des apports d'universalité ou de branche d'activités.

En 2022, cette exception a été doublement étendue : l'échange d'informations est désormais permis entre les commissaires, les experts-comptables certifiés et les réviseurs d'entreprises qui seraient impliqués dans des opérations de fusions, de scissions ou des opérations similaires, ou dans des apports d'universalité ou des branche d'activité concernant des sociétés, des associations ou des fondations.

⁴⁰ S. FOLIE, « La nouvelle supervision publique de la profession de réviseur d'entreprises : missions déléguées, gouvernance, contrôle de qualité, surveillance et mesures de sanctions en ce compris les voies de recours », *Tax, Audit & Accountancy (TAA)* 53, décembre 2016, p.47 ; A. CAUWE, « Le secret professionnel du réviseur d'entreprises », *R.G.F.C.P.*, 2020/5, p.15.

⁴¹ A. CAUWE, « Le secret professionnel du réviseur d'entreprises », *R.G.F.C.P.*, 2020/5, p.15.

4.3.8. Transmission d'informations entre les personnes chargées du contrôle des comptes consolidés des personnes morales consolidantes et consolidées

52. Lorsqu'une personne morale établit des comptes consolidés, le commissaire de la personne morale consolidante et les commissaires des personnes morales consolidées sont, les uns à l'égard des autres, déliés du secret professionnel, dans le cadre du contrôle des comptes consolidés d'une entreprise dont ils sont chargés⁴².

Le champ d'application de cette exception au secret professionnel est étendu au cas d'une personne exerçant, à l'occasion d'une consolidation, une fonction similaire à celle de commissaire dans une personne morale de droit d'un pays de l'Union européenne ou d'un pays tiers (art. 86, § 2 de la loi du 7 décembre 2016).

En outre, pour ce qui concerne cette exception en particulier, le réviseur d'entreprises qui, sans exercer le mandat de commissaire, est chargé du contrôle des comptes consolidés est assimilé au commissaire.

⁴² Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 2005, p. 52 ; A. CAUWE, « Le secret professionnel du réviseur d'entreprises », *R.G.F.C.P.*, 2020/5, p.14.

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

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

Sur la base du libellé de l'article 53, § 4 de loi du 7 décembre 2016 « *Tout réviseur d'entreprises qui fait l'objet d'une procédure disciplinaire, judiciaire ou administrative portant sur l'exercice de sa profession, doit en informer le Collège dans le mois de l'introduction de la procédure* ». Suivant l'IRE, on pourrait argumenter que le réviseur d'entreprises qui subit une perquisition, même à titre de témoin portant sur l'exercice de la profession, fait quand même l'objet d'une procédure judiciaire (à savoir une instruction réalisée sous la direction d'un juge d'instruction). Il est donc conseillé d'en avertir le Collège.

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

5.1.1. Généralités

54. L'information préliminaire est l'ensemble des actes destinés à rechercher les infractions, leurs auteurs et les preuves, et à rassembler les données utiles à l'exercice de l'action publique. Ceci concerne non seulement des faits punissables déjà commis mais également des faits punissables qui n'ont pas encore été commis (c'est l'« enquête proactive »). Le procureur du Roi en assume la responsabilité. Les actes d'information ne peuvent, en principe, comporter aucun acte de contrainte. Le procureur du Roi peut toutefois demander des actes de contrainte spécifiques au juge d'instruction (c'est la « mini instruction »)⁴³.

5.1.2. Interrogatoire du réviseur d'entreprises

55. Le réviseur d'entreprises est tenu au secret professionnel, étant donné qu'il ne s'agit pas d'une déclaration judiciaire en tant que témoin⁴⁴. Le procureur du Roi n'est pas habilité à auditionner le réviseur d'entreprises au stade de l'information préliminaire. Par conséquent, il ne peut pas communiquer des renseignements confidentiels ou fournir des pièces confidentielles.

5.1.3. Demande de pièces

56. L'argumentation susmentionnée est également applicable en ce qui concerne la sollicitation par les services de police ou par le procureur du Roi de pièces que le réviseur d'entreprises détient⁴⁵.

⁴³ IRE, *Vademecum*, t. I, 2009, p. 440.

⁴⁴ Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 2001, p. 66.

⁴⁵ IRE, *Vademecum*, t. I, 2009, p. 441.

5.1.4. Visite sur place

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

5.1.5. Perquisition

58. Sans ordre du juge d'instruction, aucune perquisition n'est admise pendant l'information judiciaire, sauf en cas de flagrant délit ou d'autorisation de la personne perquisitionnée⁴⁶. S'il y a ordre du juge d'instruction, le réviseur d'entreprises ne peut pas s'opposer à la perquisition (*cf. infra*) dans le cadre d'une information préliminaire.

5.1.6. Saisie

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

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

5.2.1. Généralités

60. L'instruction est l'enquête réalisée sous la direction d'un magistrat d'instruction spécialement désigné, à savoir un juge d'instruction. L'instruction judiciaire répond à une procédure stricte visant, notamment, vu la gravité des faits, à garantir l'exercice des droits de la défense mais elle permet également l'exercice d'actes de contrainte (perquisition, mandat d'arrêt...). Dans le cadre de l'instruction, le juge d'instruction peut procéder, entre autres, à l'interrogatoire du prévenu, l'interrogatoire des témoins, réclamer les pièces, effectuer une visite sur place, une perquisition, une saisie⁴⁷.

5.2.2. Interrogatoire

61. En qualité de suspect ou de prévenu, le réviseur d'entreprises a toujours le droit de se taire⁴⁸, non pas en vertu du secret professionnel mais en vertu de l'exercice de ses droits de la défense. S'il décide de parler, il doit tout dire étant donné qu'il n'existe pas de secret professionnel sélectif⁴⁹.

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

⁴⁶ IRE, *Vademecum*, t. I, 2009, p. 442.

⁴⁷ IRE, *Vademecum*, t. I, 2009, p. 443.

⁴⁸ IRE, *Vademecum*, t. I, 2009, p. 443.

⁴⁹ IRE, *Vademecum*, t. I, 2009, p. 444.

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

63. Il existe deux exceptions à l'obligation générale de parler du témoin⁵⁰. Une première exception concerne le témoin qui est tenu par le secret professionnel tel que visé par l'article 458 du Code pénal. Ce témoin a le droit de se taire mais n'y est pas obligé. Puisque les réviseurs d'entreprises sont titulaires d'un secret professionnel tel que visé dans l'article susmentionné, ils peuvent en conséquence refuser de répondre aux questions, c'est-à-dire invoquer leur secret professionnel, lorsqu'ils sont appelés dans le cadre d'une instruction et que les questions ont trait à des éléments qui tombent sous le secret professionnel.

64. Une deuxième exception concerne le témoin qui considère qu'il s'exposerait à des poursuites pénales en cas de déclaration. Ce témoin peut se taire mais s'il devait s'avérer qu'il n'y a aucune raison de craindre une poursuite pénale, ce témoin peut être condamné au paiement d'une amende basée sur le fait qu'il a refusé de témoigner. Dans l'hypothèse où le réviseur d'entreprises est entendu en tant que témoin par le juge d'instruction ou à la demande de ce dernier, et qu'il considère que ces déclarations pourraient être utilisées à son encontre, il a le droit de se taire. Ceci n'a rien à voir avec le secret professionnel mais bel et bien avec les droits de la défense.

65. Enfin, le droit à l'assistance d'un avocat s'applique au réviseur d'entreprises qui est entendu mais non privé de liberté par le juge d'instruction, conformément à la directive européenne n°2013/48/UE du 22 octobre 2013 relative au droit d'accès à un avocat dans le cadre des procédures pénales, et ce, lors de son audition comme suspect (article 47bis, § 2, 1) du Code d'instruction criminelle).

5.2.3. Demande de pièces

66. Le raisonnement susmentionné s'applique également en ce qui concerne la demande de pièces par le juge d'instruction. Dans la pratique, le refus de faire suite à une demande de production de pièces n'empêcherait pas une perquisition avec saisie de pièces⁵¹.

5.2.4. Visite sur place

67. Les mêmes principes s'appliquent en cas de perquisition dans le cadre d'une information préliminaire⁵².

⁵⁰ IRE, *Vademecum*, t. I, 2009, p. 444.

⁵¹ IRE, *Vademecum*, t. I, 2009, p. 444.

⁵² IRE, *Vademecum*, t. I, 2009, p. 444.

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

6.1. Généralités

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

69. Cette attitude est regrettable et ne peut être banalisée car elle risque de mettre à mal le secret professionnel. La Cour européenne des droits de l'Homme a rappelé qu'il ne peut être recouru à la perquisition chez un tiers qu'à la condition de ne pas pouvoir trouver les éléments recherchés directement auprès de l'inculpé lui-même ⁵³.

70. Cette même Cour a également condamné à diverses reprises la pratique de la « *fishing expedition* » consistant en une perquisition menée au cabinet d'un avocat ou d'un professionnel du chiffre dans le cadre d'une instruction pénale menée uniquement à charge du client et dont l'objet aurait été très largement défini⁵⁴.

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

72. Subir une perquisition n'est pas agréable. L'arrivée des enquêteurs peut, dans certains cas, être impressionnante et volontairement mise en scène. Néanmoins, même dans ces cas, très vite, les enquêteurs comprennent l'inutilité de tels comportements ou intimidations dans un cabinet de révision. Il est de l'intérêt de tous que la perquisition se passe correctement, que le professionnel reste parfaitement calme, rassure ses collaborateurs et membres du personnel et collabore loyalement avec les enquêteurs sans être pour autant obséquieux et en tenant en permanence à l'esprit le respect du secret professionnel.

73. Lorsqu'un mandat de perquisition est délivré par le juge d'instruction, le réviseur d'entreprises ne peut donc s'opposer à cette perquisition, sauf si elle a lieu en dehors des heures légales (entre 5h et 21h)⁵⁵. Cette exception n'est toutefois pas valable en cas de flagrant délit ou d'autorisation de la personne perquisitionnée.

⁵³ C.E.D.H., Saint-Paul C. Luxembourg, 18 avril 2013, n°201326419/10 - www.echr.coe.int.

⁵⁴ C.E.D.H., ANDRÉ et autres c. FRANCE, 24 juillet 2008, n°18603/03 - www.echr.coe.int.

⁵⁵ IRE, *Vademecum*, t. I, 2009, p. 445.

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

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

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

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

6.2. Présence d'un représentant de l'IRE

77. Lors d'une perquisition chez certains professionnels détenteurs de secret, l'usage veut que le juge d'instruction se fasse accompagner par un représentant de l'autorité disciplinaire du professionnel intéressé⁵⁶.

78. Concernant la profession de réviseur d'entreprises⁵⁷, cet usage a été concrétisé dans une circulaire du Collège des procureurs généraux selon laquelle il y a lieu de prévoir que les perquisitions menées au cabinet et au domicile d'un réviseur d'entreprises se déroulent en la présence d'un membre du Conseil de l'IRE qui se déclare indépendant par rapport aux personnes faisant l'objet de la procédure et se déporte le cas échéant.

⁵⁶ Bien que depuis la loi du 7 décembre 2016, la supervision des réviseurs d'entreprises ait été confiée au Collège de supervision des réviseurs d'entreprise, conformément au protocole du 12 septembre 2018 entre le Collège et l'IRE, c'est l'Institut qui continue à accompagner les perquisitions auprès de ses membres.

⁵⁷ Circulaire COL 5/2011 du 25 mai 2011, p. 7, n° 10.

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

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

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

82. La mission du représentant⁵⁸ consiste à examiner les pièces et à informer le juge d'instruction ou l'officier de police judiciaire sur le point de savoir quelles pièces sont, selon lui, couvertes par le secret professionnel et lesquelles ne le sont pas. Cet avis n'est cependant pas impératif. Le pouvoir d'appréciation du juge d'instruction ou de l'officier de police judiciaire quant au fait qu'une pièce déterminée soit ou non couverte par le secret professionnel est, selon la Cour de cassation, provisoire, c'est-à-dire qu'il est exercé par le juge d'instruction sous le contrôle *a posteriori* des juridictions d'instruction et de jugement⁵⁹. Les pièces couvertes par le secret professionnel peuvent être exclues des débats par le juge du fond.

Le point de vue ci-avant vaut également lorsque le représentant est présent lors de l'apposition des scellés et de l'ouverture des dossiers d'un confrère en général, et de ses fichiers informatiques en particulier, couverts par le secret professionnel⁶⁰.

83. Le rôle de représentant du Conseil n'est pas celui de l'avocat. Il ne prend pas fait et cause pour le réviseur d'entreprises. Sa mission première, en sa qualité de représentant de la profession, est d'être le garant crédible du secret professionnel. Le représentant du Conseil n'est pas non plus un assistant du parquet et, même si la question semble fort théorique, il ne lui appartiendrait pas de faire état d'une nouvelle infraction aux autorités. Conformément à la jurisprudence de la Cour de cassation⁶¹, les ordres professionnels, *a fortiori* leurs représentants, ne sont pas tenus par l'article 29 du code d'instruction criminelle qui impose aux autorités de dénoncer des faits pénalement répréhensibles.

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

⁵⁸ Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 2008, p. 59-60.

⁵⁹ J. VAN DROOGBROECK, « Assistance de l'IEC lors d'une perquisition et d'une saisie au cabinet d'un expert-comptable ou d'un conseil fiscal », *Accountancy & Tax*, 2005, n° 4, p. 31 ; Cass. 24 avril 2012 ; Cass. 26 mai 2020, NC 2020, p. 478.

⁶⁰ Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 2008, p. 59-60.

⁶¹ Cass. 29 mai 1986, Pas., 1986, I, p.1194.

6.3. Saisie

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

86. Le réviseur d'entreprises pourra tenter de s'opposer à la saisie de pièces qui sont couvertes par le secret professionnel, sauf s'il est lui-même prévenu⁶². La pratique actuelle des enquêteurs consiste souvent à sceller et saisir l'entièreté du dossier et à organiser, à une autre date et sous la supervision du magistrat instructeur, l'examen des documents à saisir.

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

88. En matière de saisie de données informatiques, le respect du secret professionnel du réviseur d'entreprises s'oppose à la saisie de données stockées sur un système informatique et protégées par le secret professionnel ou qui sont totalement étrangères à l'objet de la perquisition⁶³.

89. Il importe de distinguer au préalable la saisie du support informatique (un ordinateur, un smartphone, un disque dur...) et la saisie de données informatiques intégrées dans un support.

En effet, le support informatique ne sera, en principe, pas saisi⁶⁴ et, par conséquent, il incombe aux autorités judiciaires de prendre les mesures pour pouvoir copier les données à saisir (art. 39bis, § 6 du Code d'instruction criminelle). Dans le cas des smartphones, il est souvent pratiqué une saisie de l'appareil pour que les services judiciaires puissent en extraire les données qui seront mises sous scellés : les données ne pourront être lues et analysées qu'après la levée des scellés en présence du juge d'instruction.

90. Néanmoins, les autorités judiciaires peuvent empêcher au réviseur d'entreprises l'accès au système informatique afin d'en garantir l'intégrité avant l'extraction des données pertinentes (art. 39bis, § 6, al. 3 du Code d'instruction criminelle).

91. Enfin, il y a lieu d'indiquer que le Code d'instruction criminelle organise une procédure permettant de solliciter la levée de ladite saisie et la restitution des objets et documents saisis. Cette demande doit être adressée auprès du juge d'instruction dont la décision peut faire l'objet d'un recours auprès de la Chambre des mises en accusation (art. 28sexies du Code d'instruction criminelles).

⁶² IRE, *Vademecum*, t. I, 2009, p. 445.

⁶³ IRE, *Vademecum*, t. I, 2009, p. 446-447.

⁶⁴ La copie des données aura lieu lorsque la saisie du support n'est pas souhaitable, c'est-à-dire, lorsqu'elle n'est pas utile au regard de l'instruction en cause ou si elle paralysait l'activité de l'entreprise.

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

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

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

93. Le juge d'instruction décidera néanmoins souverainement de ce qui est ou non couvert par le secret professionnel du réviseur d'entreprises, des stagiaires et des personnes dont il répond⁶⁵. Comme indiqué précédemment, le contrôle de la légalité de la procédure se fera soit par la Chambre du Conseil soit par le Tribunal correctionnel.

⁶⁵ IRE, *Vademecum*, t. I, 2009, p. 446-447; Cass. 26 mai 2020, *Nullum crimen*, 2020/5, p.478.

ANNEXES

F.A.Q.

Secret professionnel

Quel est le fondement du secret professionnel des réviseurs d'entreprises ?

L'article 86 de la loi du 7 décembre 2016 portant organisation de la profession et de la supervision publique des réviseurs d'entreprises.

Quelle disposition sanctionne le manquement au secret professionnel ?

L'article 458 du Code pénal.

Une violation du secret professionnel peut-elle en outre avoir des conséquences civiles ?

Oui, la personne s'estimant lésée par la violation du secret professionnel pourrait demander la réparation de son préjudice en demandant des dommages et intérêts.

Information préliminaire

Le juge d'instruction est-il chargé de l'information préliminaire ?

Non, elle est réalisée par les services de police sous la direction du procureur du Roi.

Le réviseur d'entreprises doit-il répondre aux questions posées par le procureur du Roi ou les services de police dans le cadre de l'information ?

Non, le réviseur d'entreprises est tenu au secret professionnel, étant donné qu'il ne s'agit pas d'une déclaration judiciaire en tant que témoin. Par conséquent, il ne peut communiquer aucune information.

Le procureur du Roi ou les services de police sont-ils habilités à établir un mandat de perquisition ?

Non, seul un juge d'instruction dispose de cette compétence.

Une perquisition peut-elle intervenir en l'absence d'un mandat de perquisition ?

Oui, si le juge d'instruction est présent. En son absence, le mandat de perquisition est requis sauf en cas de flagrant délit.

Un juge d'instruction peut-il délivrer un mandat de perquisition dans le cadre d'une information préliminaire ?

Oui, mais uniquement si le parquet lui a requis de procéder à certains actes limités d'instruction (mini-instruction).

Instruction judiciaire

Quels aspects du mandat de perquisition doivent être vérifiés ?

Le mandat doit être signé par le juge et revêtu de son sceau, il doit être daté et définir la portée de la perquisition.

Une perquisition peut-elle intervenir à toute heure ?

Non, la perquisition doit avoir lieu entre 5 heures et 21 heures (sauf le cas du flagrant délit).

Le domicile privé du réviseur d'entreprises peut-il faire l'objet d'une perquisition ?

Oui, pour autant que le mandat de perquisition le vise expressément.

Le juge d'instruction doit-il être présent lors de la perquisition ?

Non, même si sa présence est souhaitable, elle n'est pas légalement requise. Le juge d'instruction peut déléguer la mission de perquisition et de saisie à un officier ou un agent de police judiciaire. Dans ce cas, les documents et autres matériels (ordinateur, GSM, etc.) saisis doivent être mis sous scellés qui seront levés en présence du juge d'instruction (et, le cas échéant, d'un représentant du conseil de l'IRE).

Le réviseur d'entreprises peut-il demander le report d'une perquisition ?

Non, il n'en sera pas informé à l'avance et n'a aucune possibilité de s'opposer à la perquisition.

La présence du réviseur d'entreprises est-elle obligatoire lors de la perquisition ?

Elle n'est pas obligatoire même si elle est fortement souhaitable. Néanmoins, il sera procédé à la perquisition même en son absence.

Le réviseur d'entreprises peut-il demander l'assistance de son avocat lors de la perquisition ?

Non, le droit à l'assistance d'un avocat ne trouve pas à s'appliquer lors de la perquisition.

Le réviseur d'entreprises doit-il répondre aux questions qui lui sont posées en tant que témoin ?

Le réviseur d'entreprises a le droit de se taire lorsque les questions qui lui sont posées ont trait à des éléments qui tombent sous le secret professionnel. S'il choisit de parler, il ne pourra pas être poursuivi pénalement.

Le réviseur d'entreprises doit-il répondre aux questions qui lui sont posées en tant que suspect ?

Le réviseur d'entreprises a le droit de se taire, non pas en vertu du secret professionnel, mais en vertu de l'exercice de ses droits de la défense. S'il parle, il doit tout dire sans se montrer sélectif.

Le réviseur d'entreprises peut-il demander l'assistance de son avocat lors de son audition ?

Le droit à l'assistance d'un avocat s'applique également au réviseur d'entreprises qui est entendu mais non privé de liberté par le juge d'instruction, conformément à la directive 2013/48/UE du 22 octobre 2013 relative au droit d'accès à un avocat dans le cadre des procédures pénales, et ce, lors de son audition comme suspect (article 47bis, § 2, 1) du Code d'instruction criminelle).

Le réviseur d'entreprises peut-il demander la présence du représentant du Conseil lors d'une perquisition ?

Il peut bien entendu invoquer la circulaire 5/2011 du Collège des Procureurs généraux, mais cette circulaire ne lie pas le juge d'instruction. Dans la pratique, le juge d'instruction avise l'IRE de toute perquisition chez un réviseur d'entreprises et le Conseil délègue soit un de ses membres soit un ancien président ou vice-président pour assister à la perquisition et assister le confrère.

Exemple de déclaration introductive du réviseur interrogé à faire figurer dans le PV d'audition

Déclaration introductive

EXEMPLE

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

Faire référence au secret professionnel

Dans la mesure où les questions posées au réviseur ont trait à des faits et des renseignements de nature confidentielle dont il aurait pris connaissance en sa qualité de réviseur d'entreprises, du fait de sa profession ou à l'occasion de l'exercice de celle-ci, il est légalement obligé d'invoquer le secret professionnel en vertu de l'article 86, § 1^{er} de la loi du 7 décembre 2016 portant organisation de la profession et de la supervision publique des réviseurs d'entreprises.

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

EXEMPLE

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

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

Pour FIRME Reviseurs d'Entreprises

X, Associé

LIEU ET DATE

DO – DON'T

Perquisition

DO

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

DON'T

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

Audition

DO

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

DON'T

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

PROCÉDURE CIVILE



Juridictions civiles



**Je suis partie
à la cause**



**Je suis délié du secret
professionnel dans la limite
de la défense de
mes intérêts.**



**Je suis témoin
convoqué par le tribunal**



**Je dois me présenter
au tribunal et j'ai le choix
de parler ou non.**

PROCÉDURE PÉNALE



Je suis témoin dans le cadre



D'une information
préliminaire



Je suis tenu au secret
professionnel et je ne peut
pas être entendu par l'OPJ
ni par le représentant
du parquet.



D'une instruction
judiciaire



Je choisis de parler ou non.
Si je choisis de parler,
je n'enfreins pas mon
secret professionnel.

PROCÉDURE PÉNALE



Je suis prévenu



**Dans le cadre d'une
information préliminaire**

**Devant le tribunal
correctionnel**



**Dans le cadre d'une
instruction judiciaire**



J'organise ma défense comme je l'entends.

**Je suis délié du secret professionnel dans la limite de
la défense de mes intérêts.**



Vous avez des questions ou des remarques ?

Vous pouvez consulter le site de l'IRE

(www.ibr-ire.be) ou nous contacter par email à l'adresse tech@ibr-ire.be

Éditeur responsable : IRE - Marc Bihain, Boulevard Émile Jacqmain 135/1, 1000 Bruxelles - Belgique