

La nature confidentielle des avis émis par les experts- comptables et les conseils fiscaux

Sur le fondement de la nature confidentielle des avis et conseils écrits émis par les experts-comptables et les conseils fiscaux externes et internes à propos du respect des obligations comptables et fiscales

Benoît Vanderstichelen et Bart Van Coile
Président et vice-président de l'IEC

a) Introduction

1. Les experts-comptables ont notamment pour activité l'organisation et la tenue de la comptabilité, ainsi que le conseil en matière d'organisation comptable.^{1,2}

Les conseils fiscaux ont pour activité les avis en matière fiscale ainsi que l'assistance et la représentation des contribuables. Ces activités sont également exercées par les experts-comptables.⁴

Dans l'exercice de leur profession, les experts-comptables et les conseils fiscaux peuvent endosser soit le statut d'indépendant, soit celui de salarié.

S'ils exercent la profession à titre d'indépendant ou comme administrateur d'une société professionnelle, ils

sont, dans ce cas, qualifiés d'experts-comptables ou de conseils fiscaux *externes*.⁵

En revanche, s'ils exercent dans le cadre d'un contrat de travail⁶, ils sont considérés comme des experts-comptables ou des conseils fiscaux *internes*.

Outre les activités susvisées, les experts-comptables internes employés par une entreprise effectuent, pour le compte de cette dernière, des missions de redressement, de vérification et d'analyse de sa comptabilité.⁷

2. L'institution des professions réglementées d'expert-comptable et de conseil fiscal répond à un besoin d'intérêt général. En effet, relève de l'intérêt général une correcte application par les entreprises et par les contribuables de leurs obligations comptables et fiscales.⁸

¹ Article 34 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales.

² Le présent article n'a pas pour objet de traiter du secret professionnel de l'expert-comptable externe dans l'exercice de missions de contrôle de documents comptables.

³ Article 38 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales.

⁴ Article 34, 5°, de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales.

⁵ Articles 35, 36 et 39 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales.

⁶ Ou d'une fonction rémunérée par les pouvoirs publics.

⁷ Article 37, alinéa 2, 2°, de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales.

⁸ Projet de loi, Chambre, sess. 1982-1983, 552/1, pp. 3 et 39 ; rapport, Chambre, sess. 1983-1984, rapport, 552/35, p. 6.

Qu'ils soient externes ou internes, les experts-comptables ou les conseils fiscaux sont tenus par la même obligation d'indépendance professionnelle.⁹ Cette indépendance implique l'obligation de refuser toute mission ou renoncer à la poursuite de celle-ci, dès qu'est constatée l'existence d'influences, de faits ou de liens de nature à diminuer l'indépendance, le libre arbitre, la liberté d'appréciation ou l'impartialité.¹⁰

b) Le secret professionnel et le devoir de discrétion professionnelle de l'expert-comptable et du conseil fiscal

3. L'article 58, alinéa 3, de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales soumet expressément les experts-comptables et les conseils fiscaux externes, ainsi que leurs collaborateurs¹¹, au secret professionnel visé par l'article 458 du Code pénal.

Quant aux experts-comptables et conseils fiscaux internes employés par une entreprise, ils sont, en vertu de l'article 32 de l'arrêté royal du 1^{er} mars 1998 fixant le règlement de déontologie des experts-comptables, tenus par le devoir de discrétion professionnelle.

Dans le présent chapitre, nous procédons à une distinction entre le régime du secret professionnel et celui du devoir de discrétion professionnelle.

1) Fondement identique des deux notions : l'intérêt général

4. Les obligations découlant du secret professionnel et du devoir de discrétion professionnelle procèdent du même fondement d'intérêt général. En effet, elles sont imposées dans l'intérêt de voir les entreprises et les contribuables exécuter correctement leurs obligations comptables et fiscales.¹²

Ainsi, les experts-comptables et les conseils fiscaux, qu'ils soient externes ou internes, doivent être placés dans les conditions leur permettant d'exercer leurs missions d'assistance et de conseil en pleine connaissance de cause.

Pour ce faire, ils doivent pouvoir inspirer une entière confiance à leurs clients (pour les externes) ou à leur employeur (pour les internes en entreprise), de manière à ce que ceux-ci n'hésitent pas à leur confier des informations



déliçates en ayant l'assurance que la confidentialité de ces informations sera respectée.

5. Sans cela, les clients ou les employeurs se garderaient, lorsqu'ils confient une mission à leur expert-comptable ou à leur conseil fiscal, de leur révéler certaines informations, de crainte qu'elles ne soient divulguées pour ensuite être utilisées contre eux.

Dans de pareilles conditions, les experts-comptables et les conseils fiscaux ne pourraient fonder leur jugement professionnel que sur des informations tronquées ou parcellaires fournies par leurs clients (pour les externes) ou par leur employeur (pour les internes en entreprise).

Partant, sans le secret professionnel et le devoir de discrétion professionnelle, les experts-comptables et les conseils fiscaux, respectivement externes et internes, ne seraient pas en mesure d'exécuter la mission qui leur a été confiée par la loi, à savoir assister et conseiller les entreprises dans la correcte application de leurs propres obligations comptables et fiscales.

6. Il en résulte que, dans l'intérêt général, les experts-comptables et les conseils fiscaux externes et internes doivent nécessairement être les dépositaires d'informations de nature confidentielle.

⁹ Le lien de subordination dans lequel l'expert-comptable ou le conseil fiscal interne se trouve à l'égard de son employeur ne le dispense donc pas de veiller à sa propre indépendance professionnelle.

¹⁰ Article 9 de l'arrêté royal du 1^{er} mars 1998 fixant le règlement de déontologie des experts-comptables.

¹¹ Lesquels peuvent être des experts-comptables ou conseils fiscaux internes employés sous contrat de travail.

¹² Voy. L. HUYBRECHTS, *Notities betreffende het gerechtelijk beroepsgeheim*, N.C., 2012, p. 273, n° 11.

Partant, il y a lieu de se demander si l'expert-comptable et le conseil fiscal interne en entreprise, lequel n'est certes pas expressément soumis au secret professionnel en vertu de l'article 58, alinéa 3, de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales, ne tombe tout de même pas sous le coup de l'article 458 du Code pénal en vertu de la vocation de cette disposition à s'appliquer, selon ses termes, à « toutes personnes dépositaires, par état ou par profession, des secrets qu'on leur confie ».¹³

2) Obligation de taire les secrets : portée de la notion de « secret »

7. Le devoir de discrétion professionnelle implique pour l'expert-comptable et le conseil fiscal interne l'obligation de garder secrètes les données qui lui ont été confiées explicitement ou implicitement en sa qualité d'expert-comptable et de conseil fiscal ainsi que les faits à caractère confidentiel qu'il a constatés lui-même dans l'exercice de sa profession.¹⁴

La portée de la notion de secret dans le secret professionnel de l'expert-comptable ou du conseil fiscal externe n'est pas différente.¹⁵

3) Les exceptions au secret professionnel et au devoir de discrétion professionnelle

8. Les exceptions au devoir de discrétion professionnelle sont réglées par l'article 32 de l'arrêté royal du 1^{er} mars 1998 fixant le règlement de déontologie des experts-comptables, lequel dispose à cet égard :

« L'atteinte aux règles de discipline en matière de devoir de discrétion professionnelle ne peut pas être imputée à l'expert-comptable [et au conseil fiscal] :

- lorsqu'il est appelé à témoigner en justice ;
- lorsque la loi l'oblige à la communication des données ;

- dans l'exercice de son droit de défense en matière disciplinaire ;
- lorsqu'il communique des données confidentielles de son employeur au Conseil en vue de veiller aux règles de la déontologie et après avoir épuisé tous les moyens internes auprès de son employeur ;
- lorsque et dans la mesure où il a été déchargé expressément de son devoir de discrétion par son client pour les matières qui le concernent ».

Outre la possibilité d'être expressément déchargé du devoir de discrétion professionnelle par la personne qui a confié le secret – circonstance qui ne permet pas d'être délié du secret professionnel –, ces exceptions sont semblables à celles relatives au secret professionnel.¹⁶

9. En ce qui concerne l'exception du témoignage en justice, nous sommes d'avis que l'article 32 de l'arrêté royal du 1^{er} mars 1998 fixant le règlement de déontologie des experts-comptables doit avoir la même portée que l'article 458 du Code pénal relatif au secret professionnel.

Ainsi, lors d'une audition par les autorités judiciaires, l'expert-comptable ou le conseil fiscal interne tenu au devoir de discrétion professionnelle ne pourrait révéler le secret qu'il détient que lors d'une audition sous serment par un juge.

En effet, d'une part, reposant sur l'intérêt général, la raison d'être du devoir de discrétion professionnelle de l'expert-comptable et du conseil fiscal interne en entreprise n'est pas différente de celle du secret professionnel de l'expert-comptable et du conseil fiscal externe.¹⁷

D'autre part, les termes de l'exception telle que formulée par l'article 32 de l'arrêté royal du 1^{er} mars 1998 fixant le règlement de déontologie des experts-comptables – « lorsqu'il est appelé à témoigner en justice » – sont semblables à ceux utilisés par l'article 458 du Code pénal, « le cas où ils sont appelés à rendre témoignage en justice ».

¹³ Pour un commentaire de ces termes, voy. : P. LAMBERT, *Secret professionnel*, Bruxelles, Bruylant, 2005, pp. 165 et s. et B. ALLERMEERSCH, « Het toepassingsgebied van art. 458 Strafwetboek – Over het succes van het beroepsgeheim en het geheim van dat succes », *R.W.*, 2003-2004, pp. 5 et s.

¹⁴ Article 32 de l'arrêté royal du 1^{er} mars 1998 fixant le règlement de déontologie des experts-comptables.

¹⁵ M. MAUS, « Entendre, voir et se taire ? Une analyse de la portée de l'obligation de collaboration fiscale de l'expert-comptable du conseil fiscal, du comptable agréé, du fiscaliste et du réviseur d'entreprises », *T.A.A.*, 2007 ; 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, p. 24 ; B. ALLERMEERSCH,

« Het toepassingsgebied van art. 458 Strafwetboek – Over het succes van het beroepsgeheim en het geheim van dat succes », *R.W.*, 2003-2004, pp. 14 et s. ; T. AFSCHRIFT, « Le secret professionnel de l'expert-comptable à l'égard de l'administration fiscale », in X, *Liber amicorum Raymond Krockaert – L'expertise comptable en pleine évolution*, IEC, 1998, p. 22.

¹⁶ Sur les exceptions au secret professionnel, voy. T. LITANNIE et V. ALVAREZ FERNANDEZ, « Les professionnels de la comptabilité et le secret professionnel », *C & FP*, 2006, pp. 5 à 7 ; voy. aussi R. PRIOUX, « Les exceptions au secret professionnel du réviseur d'entreprises », in X, *La révision des comptes annuels et des comptes consolidés*, Bruxelles, Bruylant, 2000.

¹⁷ Voy. *supra*.



En tout état de cause, le témoin auditionné par les services de police¹⁸ n'est pas tenu de répondre aux questions.^{19, 20} Le fonctionnaire de police ne pourra donc contraindre l'expert-comptable ou le conseil fiscal à témoigner si ce dernier oppose le secret professionnel ou le devoir de discrétion professionnelle.

4) Sanctions de la violation de l'obligation de taire le secret

10. La violation, tant du devoir de discrétion professionnelle que du secret professionnel, est sanctionnée sur le plan civil et disciplinaire, tandis que la violation du secret professionnel constitue, en outre, une infraction pénale en vertu de l'article 458 du Code pénal.

c) La nature confidentielle des avis et des conseils de l'expert-comptable et du conseil fiscal externe et interne à propos du respect des obligations comptables et fiscales

1) La distinction entre l'obligation au secret et la nature confidentielle des écrits émanant du professionnel

11. Si l'obligation au secret incombant à un professionnel et la nature confidentielle de certains de ses écrits participent du même fondement, ces deux notions doivent être distinguées.²¹

En effet, un écrit émanant d'un professionnel tenu au secret peut conserver sa nature confidentielle alors même que le respect de l'obligation au secret n'est nullement en cause dans le chef de ce professionnel.²²

Ainsi, la nature confidentielle d'un écrit peut faire obstacle à sa production en justice également dans l'hypothèse où cet écrit est découvert chez une personne à qui il était naturellement destiné (le client, l'employeur...)²³

En d'autres termes, alors que le secret professionnel est une obligation au secret dont le professionnel est débiteur, la nature confidentielle d'un écrit émanant de ce professionnel est le caractère réel qui s'attache à cet écrit, indépendamment du lieu où celui-ci se trouve.²⁴

2) Le fondement de la nature confidentielle des avis et conseils écrits des experts-comptables et conseils fiscaux sur le respect des obligations comptables et fiscales

12. La confidentialité des avis émis par les experts-comptables et les conseils fiscaux procède du même fondement que le secret professionnel et le devoir de discrétion professionnelle.

En effet, dans l'intérêt général d'une correcte application du droit comptable et du droit fiscal, les experts-comptables et les conseils fiscaux doivent, dans les avis et conseils qu'ils fournissent à leurs clients (pour les membres externes) ou à leur employeur (pour les membres internes en entreprise), pouvoir librement émettre, à l'égard d'une opération envisagée, des réserves ou un avis défavorable.

Or si les avis ou les conseils de l'expert-comptable et du conseil fiscal étaient susceptibles d'être utilisés contre le client (pour le membre externe) ou l'employeur (pour le membre interne en entreprise) dans le cadre d'une procédure judiciaire, fiscale, administrative ou autre, il est évident que ces avis et conseils perdraient leur intérêt pour ces derniers. Partant, ceux-ci ne seraient plus enclins à les solliciter.

De même, à défaut de confidentialité de leurs avis ou conseils, l'indépendance de l'expert-comptable et du conseil fiscal ne serait qu'un vœu pieux. En effet, dans ces conditions, leur jugement professionnel serait influencé par le souci d'éviter de nuire à leur client (pour le membre externe) ou leur employeur (pour le membre interne en entreprise).

¹⁸ Ou par un magistrat du parquet.

¹⁹ Pareille audition n'est pas faite sous serment.

²⁰ H.-D. BOSLY, D. VANDERMEERSCH, M.-A. BEERNAERT, *Droit de la procédure pénale*, Bruges, die Keure-la Chartre 2008, pp. 716 et 718.

²¹ Voy. L. DE CAEVEL et P. DEPUYDT, « Le secret professionnel de l'avocat à l'égard de l'assureur », *Rev. dr. ULB*, 2000, pp. 47 et s.

²² Voy. C. trav. Liège, 25 avril 2002, *J.L.M.B.*, 2003, p. 107.

²³ Comm. Bruxelles, 28 décembre 2007, *R.W.*, 2008-2009, p. 204 ; voy. P. LAMBERT, « Le caractère confidentiel de la correspondance de l'avocat », *J.L.M.B.*, 1991, p. 777.

²⁴ Voy. F. LUGENTZ, *Les perquisitions en matière économique et financière*, *Dr. pén. entr.*, 2009, p. 227, n° 71 ; P. LAMBERT, *Secret professionnel*, *op. cit.*, nos 289 et 292.

Enfin, sans confidentialité des avis et conseils des experts-comptables et des conseils fiscaux externes et internes, leur secret professionnel et leur devoir de discrétion professionnelle respectifs perdraient leur raison d'être. En effet, un client (pour le membre externe) ou un employeur (pour le membre interne en entreprise) n'a pas intérêt à consulter son expert-comptable ou son conseil fiscal en lui confiant des faits de nature confidentielle si ces faits, fondant l'avis sollicité, peuvent être révélés par la divulgation de l'avis lui-même.

d) Conclusion

13. Le secret professionnel et le devoir de discrétion professionnelle des experts-comptables et des conseils fiscaux, d'une part, la nature confidentielle de leurs avis et conseils,

d'autre part²⁵, sont donc des conséquences indissociables de la même nécessité d'intérêt général de voir les entreprises consulter librement des professionnels indépendants sur la correcte exécution de leurs obligations comptables et fiscales.

L'Institut des experts-comptables et des conseils fiscaux a pour ambition de faire approuver une norme professionnelle visant à préciser les contours du régime de la nature confidentielle des avis et conseils écrits émis par ses membres.

D'ores et déjà, il engage ces derniers, lorsqu'ils l'estiment nécessaire, à marquer du sceau de la confidentialité les avis et conseils écrits qu'ils adressent à leurs clients (pour les membres externes) ou à leur employeur (pour les membres internes en entreprise).²⁶ ●

²⁵ L. HUYBRECHTS, « Perquisition et saisie dans les bureaux d'un expert-comptable externe », in X, *L'expert-comptable et l'autorité judiciaire collaborent dans le cadre de la lutte contre la criminalité financière organisée*, IEC, 1996, p. 16 ; L. HUYBRECHTS, « Gebruik en misbruik van

het beroepsgeheim, inzonderheid door revisoren, accountants en advocaten », *R.D.C.*, 1995, p. 675.

²⁶ Sachant qu'en définitive, il appartiendra au juge de déterminer si l'écrit peut être produit ou s'il doit être écarté des débats.