

LA RESPONSABILITE CIVILE, PENALE
ET DISCIPLINAIRE DU REVISEUR D'ENTREPRISES

Etudes IRE

DROIT/2003

LA RESPONSABILITE CIVILE, PENALE ET DISCIPLINAIRE DU REVISEUR D'ENTREPRISES

Sous la direction scientifique
de B. Tilleman

C. Balestra
L. Dupont
N. Thirion
B. Tilleman
S. Van Dyck

avec la collaboration d'un comité de lecture composé
de P.P. Berger
B. De Klerck
H. Fronville
A. Killesse
V. Van De Walle

Institut des Reviseurs d'Entreprises

Note du comité de lecture:
Les interprétations de la loi et les opinions
des auteurs sont exprimées sous leur respon-
sabilité personnelle.

Editeur responsable: David Szafran
Rue d'Arenberg 13, 1000 Bruxelles
Tél. (02) 512 51 36

D/0147/2003/131
ISBN 2 87403 089 9

© 2003 la Charte
Oude Gentweg 108, 8000 Brugge
Tél. (050) 47 12 72 - Fax (050) 33 51 54

Aucun extrait de cette édition ne peut, même partiellement, être communiqué au public, reproduit ni traduit ou adapté sous quelque forme que ce soit moyennant photocopie, microfilm, enregistrement ou tout autre moyen, ou être saisi dans une banque de données sans l'autorisation écrite et préalable de l'éditeur.

Avant-propos

La responsabilité professionnelle se décline à trois niveaux. Il nous a paru judicieux de rassembler ces trois approches en un seul ouvrage. C'est la notion de faute qui est centrale dans toute cette problématique, qu'elle soit contractuelle ou aquilienne, pénale ou déontologique.

Le moment semblait approprié car depuis l'entrée en vigueur du Code des sociétés, on pouvait se demander quelle en était l'influence sur la façon d'appréhender la responsabilité du commissaire, d'autant plus que le Code contient une trentaine de dispositions sanctionnées pénalement.

Apprécier la responsabilité revient à apprécier la faute commise. Il est particulièrement malaisé pour un juge d'apprécier des fautes de professionnels exerçant des activités à haute technicité (médecins, architectes, réviseurs, etc.). Il y a trois raisons à cela.

D'abord, sauf exception, les obligations qui incombent au réviseur d'entreprises sont des obligations de moyens et non de résultats.

Ensuite, la faute doit s'apprécier par comparaison avec ce qu'aurait fait un réviseur d'entreprises «normalement diligent et prudent» placé dans les mêmes circonstances. Or, il n'y a pas une seule façon correcte d'agir dans bon nombre de cas concrets. Certaines décisions divergentes, voire opposées, pourraient être parfaitement justifiables. En l'espèce, le juge donc, souvent avec l'aide d'experts, devra essayer de déterminer dans quelle mesure le réviseur d'entreprises a agi dans les limites de la marge d'appréciation correcte. Cette appréciation «marginale» du comportement du réviseur d'entreprises par le juge n'est pas chose facile à réaliser.

Troisièmement, il faut apprécier la faute dans le contexte où elle a été commise, sans se soucier des dommages qui pourraient en découler et qui peuvent souvent prendre des proportions effrayantes, peut-être même amplifiées par les médias. Il faut résister à la tentation d'aggraver la faute en fonction de la gravité du dommage.

Selon que l'on se retrouve dans le contexte civil ou pénal, les règles sont différentes et c'est plutôt l'intention (frauduleuse) qu'il faudra apprécier en droit pénal alors que l'élément intentionnel est étranger à l'approche civile.

Pour ce qui est de la déontologie, les différents dictionnaires proposent: «ensemble de devoirs inhérents à l'exercice d'une activité professionnelle libérale et le plus souvent défini par un ordre professionnel» (G. CORNU vocabulaire juridique); «la science des devoirs» (LITTRÉ 1874). Les règles de déontologie d'une profession se sont historiquement développées autour de coutumes. Aujourd'hui, il existe pour les réviseurs d'entreprises des textes écrits mais la substance de ces textes est extraite de l'application qui en est faite par les juridictions disciplinaires. Le présent recueil contient d'abondants commentaires. A ce propos, je tiens à signaler qu'en matière de publicité, une loi récente règle la problématique. Il s'agit de la loi du 2 août 2002

relative à la publicité trompeuse et à la publicité comparative, aux clauses abusives et aux contrats à distance en ce qui concerne les professions libérales (*M.B.*, 20 novembre 2002).

Une analyse des modifications apportées par la loi *corporate governance* tombe hors du champ d'application de cette contribution vue que les arrêtés d'exécution n'ont pas encore été pris lors de la mise sous presse.

Enfin, je souhaite, au nom de l'IRE, remercier les auteurs, la Faculté de Droit et la Faculté d'Economie de la K.U.Leuven, Campus de Courtrai, et en particulier les Professeurs Bernard TILLEMAN et Ann GAEREMYNCK pour leur collaboration dans le cadre de la réalisation de cet ouvrage qui est le résultat d'une journée d'études organisée en commun le 13 mars 2002.

J'espère que ce recueil vous aidera à appréhender la responsabilité qui caractérise notre profession.

Ludo SWOLFS
Président

TABLE DES MATIERES

Avant-propos	V
Table des matières	VII
Chapitre 1^{er}	
La responsabilité civile du commissaire	
<i>par N. Thirion et C. Balestra</i>	1
Introduction	3
§ 1 ^{er} . Missions générales du commissaire et régime de responsabilité civile	5
I. Rappel historique	5
II. Missions générales du commissaire	7
A. Contrôle des comptes annuels et de la situation financière	7
B. Contrôle de la conformité au droit des sociétés et aux statuts	8
1. Opérations à constater dans les comptes annuels	8
2. Qu'en est-il des autres opérations? Controverse	9
3. Vers une solution: obligation de dépistage et obligation de révélation	10
III. Rapport du commissaire	11
IV. Responsabilité du commissaire	13
A. Responsabilité pour faute dans l'accomplissement de sa mission	13
B. Responsabilité du commissaire en cas d'infraction au droit des sociétés ou aux statuts	14
1. Principe	14
2. Conditions d'exonération	14
1° Les diligences normales de contrôle	15
2° La révélation au conseil d'administration et, le cas échéant, à l'assemblée générale	16
a) La révélation au conseil d'administration	16
b) La révélation à l'assemblée générale	16
C. La responsabilité aquilienne de droit commun	17
D. Les moyens d'échapper à la responsabilité civile	19
1. Les clauses d'exonération de responsabilité	20
2. La décharge de l'assemblée générale	20
3. La prescription	20
§ 2. Missions légales spécifiques du commissaire et régime de responsabilité civile	21
I. Missions légales spécifiques	21
A. Droit des sociétés	21
B. Droit du concordat judiciaire: l'obligation d'information en cas de menaces pour la continuité de l'entreprise	22

II.	Responsabilité du commissaire	25
A.	Le fondement légal de la responsabilité du commissaire	25
B.	Le régime de la responsabilité dans l'accomplissement de missions légales spécifiques	26

§ 3.	Autres missions extra-légales du commissaire et régime de responsabilité civile	28
------	---	----

Chapitre 2

Quelques perspectives quant à la responsabilité pénale du réviseur d'entreprises

	<i>par L. Dupont et S. Van Dyck</i>	29
--	-------------------------------------	----

	Introduction	31
--	--------------	----

§ 1 ^{er} .	Quelques principes de base en matière de responsabilité pénale en général	34
---------------------	---	----

I.	La notion de «responsabilité pénale»	34
----	--------------------------------------	----

II.	L'objet de la responsabilité pénale: le délit	35
-----	---	----

A.	Types de délits (<i>nullum crimen sine lege</i>)	35
----	--	----

B.	Illégalité (<i>nullum crimen sine iniuria</i>)	36
----	--	----

C.	Culpabilité (<i>nullum crimen sine culpa</i>)	36
----	---	----

III.	Le sujet de la responsabilité pénale	37
------	--------------------------------------	----

A.	Responsabilité pénale et personnes morales	38
----	--	----

B.	(Absence de) Responsabilité pour les actes d'autrui	40
----	---	----

IV.	Les conséquences de la responsabilité pénale	41
-----	--	----

§ 2.	Dispositions pénales contenues dans le nouveau Code des sociétés auxquelles le commissaire peut être confronté: aperçu exemplatif	42
------	---	----

I.	Considérations générales	42
----	--------------------------	----

II.	Le commissaire en tant que destinataire explicite des normes du droit pénal des sociétés	42
-----	--	----

A.	Non-respect des règles relatives aux émoluments des commissaires	43
----	--	----

B.	Non-respect de l'obligation de convocation de l'assemblée générale	43
----	--	----

C.	Acquisition (par le biais d'un achat ou d'un échange) ou prise en gage par la société de ses propres parts en contravention avec le droit des sociétés	44
----	--	----

D.	Interdiction de versements d'argent sur les parts aux frais de la société et de versements d'argent fictifs sur des parts souscrites	44
----	--	----

E.	Attestations et approbations illégales (y compris l'article 16, alinéa 3 de la loi comptable)	44
----	---	----

§ 3.	Divers autres délits	51
------	----------------------	----

I.	Violation du secret professionnel	51
----	-----------------------------------	----

II.	Délits de droit commun	52
-----	------------------------	----

A.	Faux et usage de faux en écritures (art. 193 et suivants du Code pénal)	52
----	---	----

B. (Participation au) Recel et blanchiment d'argent	52
C. Infractions (ou participation à des délits) liées à l'état de faillite	52
D. Criminalité informatique (ou la participation à ce type de délit)	53
§ 4. Le rapport écrit du commissaire et les faux en écritures	54
I. Contexte	54
II. Faux en écritures: une présentation sommaire	56
III. Les éléments constitutifs des faux en écritures et le rapport de révision prescrit par l'article 143 du Code des sociétés (ancien article 65 des L.C.S.C.)	57
A. Un écrit protégé pénalement	58
1. Un écrit <i>sensu stricto</i> à portée juridique	58
2. Un écrit dont le contenu s'impose à la <i>confiance publique</i>	59
B. Déguisement de la vérité d'une façon déterminée par la loi	62
C. Intention frauduleuse et dessein de nuire	69
D. Préjudice ou dommage éventuel	70
IV. L'usage d'une pièce fausse	70
V. Autres rapports par le commissaire à la lumière des faux en écritures	72
A. Rapport au conseil d'entreprise	72
B. A titre exemplatif: quelques autres rapports	73
VI. La problématique des qualifications légales	75
A. Les faux de droit commun et les articles 171, § 2 du Code des sociétés et 16, troisième alinéa de la loi comptable (ancien article 17, troisième alinéa de la loi relative aux comptes annuels)	76
B. Faux de droit commun et faux en écritures fiscales	77
C. Faux de droit commun et faux dans les comptes annuels prescrits par le Code des sociétés	78
§ 5. Le commissaire et la responsabilité pénale de la personne morale	80
Conclusion	83
Annexes	84
Chapitre 3	
Le réviseur d'entreprises et le droit disciplinaire	
<i>par B. Tilleman</i>	95
§ 1 ^{er} . Spécificité du droit disciplinaire (de l'IRE)	97
I. Caractère propre de l'action disciplinaire	97
A. Généralités	97
B. Imprescriptibilité de l'action disciplinaire	97
II. L'action disciplinaire liée à l'action civile	98
A. Généralités	98

B.	Une condamnation disciplinaire peut être un élément (de preuve) sur lequel est fondée une action en responsabilité	99
C.	Une action en responsabilité n'empêche pas une condamnation disciplinaire complémentaire	100
III.	Indépendance de l'action disciplinaire vis-à-vis de l'action pénale	101
A.	Une condamnation pénale constitue-t-elle une infraction disciplinaire?	101
B.	L'autorité disciplinaire est-elle liée par un acquittement pénal?	103
C.	L'autorité disciplinaire est-elle tenue d'attendre une décision pénale?	104
IV.	Condamnations disciplinaires d'organisations sœurs (IEC, IPCF)	105
§ 2.	Procédure disciplinaire	106
I.	Plainte ou engagement d'office d'une procédure disciplinaire	106
A.	Plainte	106
1.	L'exigence d'un intérêt	106
2.	Formalité	106
B.	Engagement d'office d'une procédure disciplinaire	107
C.	Plainte directe du Conseil supérieur et du Comité d'avis et de contrôle auprès de la Commission de discipline	107
II.	Enquête préparatoire par le Conseil de l'IRE	107
A.	Une enquête préparatoire est nécessaire	107
B.	Droit d'information du Conseil	108
1.	Principe	108
2.	Impartialité des membres de la Commission de Surveillance	111
III.	Saisie de l'action disciplinaire par une décision du Conseil	111
A.	Exigence d'une composition valable du Conseil?	112
1.	Election valable des membres du Conseil et respect des majorités requises	112
2.	Impartialité des membres du Conseil	112
3.	Aucune obligation d'entendre le réviseur à renvoyer	113
B.	Rapport du Conseil exigé	113
C.	Abandon de l'action disciplinaire pendant la procédure	115
IV.	Convocation du réviseur	115
A.	Fondement légal justifiant la nécessité d'une convocation	115
B.	(Le délai de) la convocation est une condition de forme substantielle	116
1.	Exigence de convocation	116
2.	Délai de convocation	116
3.	Méthode de convocation	116
V.	Procédure et garanties de procédure devant la Commission de discipline et la Commission d'appel	116
A.	Audition	116
1.	Possibilité de représentation par un tiers au moyen de ses organes mais pas par le détenteur d'une procuration conférée par ses organes	116
2.	Assistance	117

3.	Caractère (non) contradictoire de la procédure à l'égard de l'Institut	118
B.	Publicité des audiences et de la décision de la Commission de discipline et des Commissions d'appel	118
1.	Fondement légal de la publicité de la procédure disciplinaire	119
2.	Jurisprudence disciplinaire liée au caractère public de la procédure disciplinaire	120
C.	Traitement impartial	122
D.	Motivation	122
E.	Règles en matière d'argumentation des infractions disciplinaires	122
1.	Obtention régulière des preuves requises	122
2.	Obligation de répondre sincèrement aux questions dans le cadre de l'enquête disciplinaire	122
VI.	Décision de la Commission de discipline et de la Commission d'appel	123
A.	Compétence discrétionnaire de l'autorité disciplinaire en matière de qualification de l'infraction et du degré de la peine	123
B.	Compétence pour déterminer ce qui constitue une faute disciplinaire	124
C.	Compétence en matière de détermination de la peine	124
D.	Les peines disciplinaires prévues par la loi	125
E.	La détermination du taux de la peine dans la pratique	127
1.	Circonstances atténuantes	127
2.	Circonstances aggravantes	128
VII.	Voies de recours contre les décisions des organes disciplinaires	128
A.	Opposition	128
B.	Appel	129
1.	Parties pouvant interjeter appel	129
2.	Forme et délai	129
3.	Objet de l'appel	129
4.	L'aggravation de peine ne requiert pas l'unanimité au sein de la Commission d'appel	130
5.	Conséquences de l'acquittement en appel	130
C.	Pourvoi en cassation	130
1.	Délai et forme	130
2.	Portée du contrôle par la Cour de cassation	131
3.	Caractère contraignant de la décision de la Cour de cassation	132
§ 3.	Quelles sont les personnes tombant sous le champ d'application du droit disciplinaire des réviseurs?	133
I.	Membres et stagiaires	133
II.	Les personnes admises à la prestation de serment de réviseur d'entreprises	133
III.	Anciens membres	134
A.	Moment où l'on acquiert la qualité d'ancien membre	134
B.	Possibilité d'infliger une sanction disciplinaire aux anciens membres	134

IV.	Les personnes agissant dans le cadre d'une société de réviseurs non agréée?	135
V.	Les personnes agissant au nom d'une société sœur?	136
§ 4.	Obligations déontologiques fondamentales	137
I.	Obligation de dignité, de probité et de délicatesse	137
A.	Violations du droit des sociétés ou du droit comptable	137
1.	Omission du dépôt des comptes annuels de la société (de réviseurs)	137
2.	Société de réviseurs dont le patrimoine est descendu en dessous du capital minimum légal	138
3.	Participation à un apport fictif de capital	138
B.	Retenue dans les propos utilisés	138
1.	Obligation de faire preuve d'une certaine réserve	138
2.	Menaces à l'encontre de (anciens) clients et/ou de membres des organes de l'Institut	138
II.	Indépendance du réviseur d'entreprises	139
A.	Base juridique du principe d'indépendance	139
B.	Règle générale	141
1.	Endettement démesuré	141
2.	Apparence de partialité dans un conflit entre anciens et nouveaux actionnaires	141
3.	Arbitre de l'entreprise dont on est commissaire	142
4.	Commissionnaire d'une partie lors d'une vente	142
5.	Contradiction entre ce que le réviseur d'entreprises a constaté dans ses travaux et ce qui figure dans son rapport	142
6.	Remise d'une déclaration (sans contrôle révisoral) à un avocat d'un client, dans le cadre d'une procédure de faillite	143
C.	Parenté ou alliance	144
D.	Absence de relations financières avec une entreprise contrôlée	146
E.	Mode de rémunération	146
F.	Indépendance financière	146
G.	Adhésion à une ASBL	147
III.	Interdiction d'exercer certaines professions annexes	147
A.	Professions annexes interdites	147
1.	Contrat de travail	147
2.	Activités commerciales	148
3.	Administration et représentation d'une société commerciale ou d'une entreprise	148
4.	Liquidateur	151
5.	Curateur (dans un établissement de crédit ou une compagnie d'assurances)	152
6.	Séquestre d'actions	152
7.	Mandat d'administrateur au sein d'une ASBL	153
8.	Fonction publique	154
9.	Missions réservées à d'autres professionnels	158
B.	Activités annexes autorisées	158
1.	Membre d'un comité de gestion d'un fonds de garantie	158
2.	Commissaire spécial auprès de l'Office de Contrôle des Assurances	158

IV.	Interdiction de publicité	158
	A. Interdiction de démarchage	159
	B. Interdiction de publicité	162
	1. Notion de publicité	162
	2. Participation à des interviews	163
	3. Mentions sur le papier à lettre	164
	4. Mention publique de clients	164
	C. Mention des spécialisations	164
	D. Sponsoring	164
	E. Restrictions qui peuvent être imposées aux règles de publicité	165
	1. Restrictions émanant du droit de la concurrence	165
	2. Restrictions émanant de la liberté d'opinion	165
V.	Interdiction pour un stagiaire d'exercer des activités sous la forme d'une société	166
§ 5.	Les obligations (professionnelles) à l'égard de l'IRE sanctionnées d'une peine disciplinaire	167
	I. L'obligation de paiement d'une cotisation de membre	167
	A. Base juridique de l'obligation de payer une cotisation de membre	167
	1. Généralités	167
	2. Modalités de perception des cotisations fixes et variables	167
	3. Cas particuliers	168
	4. Retard de déclaration sur l'honneur	169
	5. Retard de paiement des cotisations (fixes ou variables)	170
	6. Sanction du retard de déclaration sur l'honneur ou du retard de paiement	171
	II. Obligations d'information vis-à-vis de l'Institut	173
	A. Communication des procédures à l'IRE	173
	B. Communication de changement d'adresse	173
	C. Communication de la cessation d'activité en tant que réviseur d'entreprises	174
	D. Demandes d'informations par l'Institut	174
	E. Contrôle confraternel (dorénavant Contrôle de qualité)	174
	III. Obligation de respect et de loyauté à l'égard de l'Institut	175
	A. Obligation de dignité à l'égard de l'Institut	175
	B. Non-respect des obligations reprises dans le cadre du contrôle confraternel	175
§ 6.	Obligations à l'égard des confrères sanctionnés disciplinairement	176
	I. Obligation de loyauté	176
	A. Obligation de politesse à l'égard d'un confrère	176
	B. Manque de loyauté à l'égard d'un réviseur (coassocié)	176
	C. Mise en cause du travail d'un confrère	177
	D. Retard de paiement des honoraires d'un stagiaire	179
	II. Obligations particulières en cas de succession à un confrère	179
	A. Obligation du candidat successeur de se mettre préalablement en rapport par écrit avec le confrère auquel il va succéder	179
	1. Principe	179

2. Ratio legis	180
3. Moment de la prise de contact	181
4. Démission préalable exigée du prédécesseur (dans l'hypothèse où un rapport particulier est réservé au commissaire en fonction)	182
B. Paiement des honoraires d'un prédécesseur?	184
C. Obligation du réviseur d'entreprises sortant: autoriser la consultation de ses dossiers de travail	185
D. Obligation du réviseur successeur de prendre connaissance des documents de travail du prédécesseur	185

Mots-clés

187

XIV

CHAPITRE 1^{er}

LA RESPONSABILITE CIVILE DU COMMIS- SAIRE

NICOLAS THIRION

Collaborateur scientifique du F.N.R.S.,
Chargé de cours adjoint à l'Université de Liège

CLAUDIO BALESTRA

Responsable Etudes et Formation au sein de l'Institut des Reviseurs d'Entre-
prises

INTRODUCTION

1. Le contrôle des sociétés constitue à n'en pas douter l'un des aspects majeurs du droit contemporain des sociétés. Par «contrôle», l'on entend ici la surveillance, générale ou spécifique, des organes sociaux dans l'exercice de leurs pouvoirs, et non le pouvoir de domination exercé par une ou plusieurs personnes physiques ou morales sur une société. La création d'instances déterminées, appelées à exercer cette surveillance dans les sociétés d'une certaine taille, souligne, si besoin était, cette importance. Cette surveillance s'inscrit plus généralement, du reste, dans la ligne des principes du *corporate governance*, parmi lesquels on peut mentionner ceux qui s'attachent à créer les conditions d'un encadrement à la fois rigoureux et flexible de la gestion effective des entreprises (ex. par la voie de la désignation d'administrateurs indépendants, de comités de toutes sortes, ...). En réalité, l'instauration de la fonction de commissaire participe depuis longtemps de ce souci d'encadrer, dans une certaine mesure tout au moins, l'action des organes de gestion. En somme, à l'instar de Monsieur JOURDAIN faisant de la prose sans le savoir, le législateur, en renforçant progressivement la position du commissaire, a longtemps fait du *corporate governance* sans le savoir. Quoi qu'il en soit, la place désormais centrale de l'organe de révision, sous l'angle du contrôle de la situation financière et comptable des sociétés d'une certaine importance, implique également des instruments de responsabilité adaptés à cette mission légale «générale» qui incombe au commissaire.

Dès lors, dans un premier paragraphe, après un bref rappel historique (I), on synthétisera les fonctions générales que doivent désormais assumer les commissaires, à tout le moins sous l'angle du droit des sociétés (II), et dont l'exercice doit aboutir à des résultats consignés dans un rapport (III). Ce n'est qu'au terme de cette investigation que l'on pourra adéquatement tracer les lignes directrices du régime de responsabilité civile applicable aux commissaires (IV).

La matière fait l'objet du Titre VII, «*Contrôle des comptes annuels et des comptes consolidés*», du Livre IV du Code des sociétés, lequel rassemble les dispositions communes aux personnes morales régies par le Code (1).

2. Toutefois, cette mission générale de surveillance, tout au moins sous l'angle financier et comptable, n'est pas la seule fonction qui puisse incomber au commissaire: des tâches spécifiques lui sont attribuées par la législation, qui appellent, le cas échéant, un autre régime de responsabilité. Dès lors, dans un deuxième paragraphe, on identifiera, dans un premier temps, ces missions spécifiques (I), avant d'examiner les règles de responsabilité susceptibles d'être invoquées dans de telles hypothèses (II).

3. Une démarche analogue guidera l'appréhension des missions purement «contractuelles» et délestées de toute contrainte légale que le commissaire pourrait se voir confier par la société dont il a la charge de la surveillance (paragraphe 3).

(1) Auparavant, la matière était régie par les art. 64 à 66 L.C.S.C. pour les S.A.; l'art. 134 L.C.S.C. rendait les art. 64, 64bis à octies, et 65 L.C.S.C. applicables aux S.P.R.L.; l'art. 147octies L.C.S.C. rendait les art. 64, §§ 1^{er} et 2, al. 1^{er} et 3, 64bis à octies et 65 L.C.S.C. applicables aux S.C.R.L.

4. Préalablement toutefois, une précision s'impose.

Un auteur a fait remarquer, à propos de la responsabilité des administrateurs, que, nonobstant la faveur doctrinale que le sujet connaissait, le nombre d'espèces jurisprudentielles à l'occasion desquelles la responsabilité des dirigeants de sociétés avait été mise en cause et retenue était somme toute fort modeste (2). La nécessité de prouver non seulement la faute des administrateurs – ce qui peut encore être relativement aisé –, mais aussi le dommage subi et, surtout, le lien de causalité entre cette faute et ce dommage explique sans doute cet insuccès.

Or, le constat est encore plus vrai pour les commissaires.

Tout au plus a-t-on affaire à une jurisprudence ancienne, antérieure à la réforme du révisorat de 1985, mettant en cause de simples commissaires (3), qui plus est, le plus souvent dégagés de toute responsabilité au terme de la procédure, en l'absence de lien de causalité avéré entre les fautes, par hypothèse établies, qui leur étaient reprochées et le dommage subi par les plaignants (4).

C'est dans cette perspective que les références jurisprudentielles accompagnant la présente contribution seront denrée rare et emprunteront du reste davantage au contentieux pénal, pourtant peu fourni lui aussi, duquel certaines conséquences pourront être déduites au plan civil.

Peut-être cette situation n'est-elle toutefois pas appelée à perdurer en tenant compte des quelques cas fortement médiatisés mettant en cause la responsabilité du commissaire. Seul l'avenir, toutefois, permettra de confirmer ou d'infirmier cette intuition ...

(2) O. CAPRASSE, «La responsabilité civile professionnelle des administrateurs», *Act. dr.*, 1997, pp. 481 et s., spéc. p. 484.

(3) V., par ex., la célèbre affaire UNAC: Comm. Charleroi, 12 octobre 1976, *Rev. prat. soc.*, 1976, pp. 143 et s.; Mons, 16 mai 1979, *Rev. prat. soc.*, 1979, pp. 158 et s. (arrêt cassé, mais pour d'autres raisons que la mise en cause de la responsabilité du commissaire proprement dite, par Cass., 12 février 1981, *Rev. prat. soc.*, 1981, pp. 116 et s. et note P. COPPENS).

(4) V., par ex.: Anvers, 14 avril 1980, *Rev. prat. soc.*, 1981, pp. 128 et s.; Mons, 20 mai 1985, *Rev. prat. soc.*, 1985, pp. 261 et s.

§ 1^{er}. MISSIONS GENERALES DU COMMISSAIRE ET REGIME DE RESPONSABILITE CIVILE

I. Rappel historique

5. Déjà sous l'empire de la loi de 1873, il avait été jugé nécessaire de permettre à l'assemblée générale, appelée à voter la décharge des administrateurs, de pouvoir statuer en toute connaissance de cause. Or, pour pouvoir apprécier correctement la gestion afférente à l'exercice concerné, l'assemblée générale pouvait désigner un ou plusieurs mandataires (appelés «*commissaires*») disposant «*d'un droit illimité de surveillance et de contrôle*», leur permettant même d'ajouter à leur rapport «*les propositions qu'ils croient convenables*» (5).

Dans la perspective civiliste, en vogue en 1873, il fallait admettre que, «*comme les administrateurs, les commissaires sont des mandataires, mais des mandataires d'un autre ordre. Ils ne sont pas chargés de l'exécution des tâches, mais bien de leur contrôle. Ce sont des mandataires chargés de la surveillance d'autres mandataires*» (6).

Dans cette conception, la mission assignée de la sorte au(x) commissaire(s) allait bien au-delà du simple contrôle des écritures comptables et des états financiers; il y avait bel et bien un contrôle sur la gestion même de la société (7).

Or, dans la mesure où la loi de 1873 n'édicte aucune exigence de compétence ou d'indépendance à charge des commissaires, ceux-ci ne jouèrent le plus souvent qu'un rôle de figurants, dans l'espoir d'accéder, grâce à leur docilité, au saint des saints, nous voulons dire le conseil d'administration.

6. En 1935 apparaissent les premiers spécialistes de la révision, agréés par la Commission bancaire pour la surveillance de la gestion des banques de dépôt dans l'intérêt général. Lorsque ces banques avaient adopté le régime de la S.A., ces réviseurs exerçaient en même temps les fonctions de commissaires ordinaires.

7. La loi du 20 septembre 1948 sur l'organisation de l'économie permet aux conseils d'entreprise qu'elle crée de recourir à un réviseur assermenté, appelé à certifier les documents qui leur sont transmis et, le cas échéant, d'éclairer les représentants des travailleurs sur la teneur de ces documents.

Du reste, les informations communiquées aux conseils d'entreprise ont été considérablement élargies depuis l'arrêté royal du 27 novembre 1973 (8).

(5) Art. 65, al. 3 ancien L.C.S.C.

(6) A. BENOIT-MOURY, «Les pouvoirs et les responsabilités des commissaires», *Rev. prat. soc.*, 1986, pp. 1 et s., spéc. p. 4.

(7) Dans certaines hypothèses, les commissaires étaient même amenés à participer à la gestion (ex. en cas de vacance d'un poste d'administrateur)!

(8) V., à ce sujet: J. STEYAERT, «L'entreprise et ses devoirs d'information envers le personnel», in *L'entreprise et ses devoirs d'information en matière économique et sociale*, XXXI^e sém. CDVA, Bruxelles, Bruylant, 1979, pp. 27 et s.

8. L'organisation générale du révisorat n'est intervenue qu'en 1953 (loi du 22 juillet). A l'instar des titulaires d'autres professions libérales, les *réviseurs* sont, comme on le sait, soumis à des conditions d'accès et d'exercice de la profession, en contrepartie du monopole légal qui leur est reconnu de remplir certaines missions.

9. Le 1^{er} décembre 1953, une nouvelle loi est adoptée, rendant en premier lieu obligatoire, pour les sociétés ayant fait ou faisant publiquement appel à l'épargne, la désignation d'un *commissaire*, membre de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (9) (10), et établissant, en second lieu, un régime d'incompatibilités. Ce régime est accompagné de prescriptions spécifiques en matière de rémunération ou d'avantages rémunératoires, visant à garantir l'indépendance du contrôleur.

10. Lorsque la loi du 17 juillet 1975 est adoptée, bientôt suivie par ses multiples arrêtés d'exécution, c'est le droit comptable belge qui voit ainsi le jour.

Or, dans la mesure où les comptes annuels constituent une source d'information importante, notamment pour les représentants des travailleurs au sein des conseils d'entreprise, leur certification par un professionnel apparaît nécessaire.

Paradoxalement, l'évolution du révisorat garantira ainsi une information fiable bien plus importante en faveur des travailleurs qu'en faveur des actionnaires!

11. La réforme du révisorat, consacrée par la loi du 21 février 1985, garantit en fin de compte l'unité de la surveillance, puisque le commissaire se trouve à la croisée des chemins: à la fois présent au conseil d'entreprise et à l'assemblée générale de la société proprement dite.

Parallèlement, l'institution des commissaires ordinaires est supprimée.

Dans cette perspective globale, la société n'est plus entièrement libre dans le processus de désignation et de révocation des commissaires. En effet, «*le commissariat n'est plus, comme en 1873, l'expression de la sauvegarde des intérêts et des droits des seuls actionnaires mais l'attribution d'une mission légale qui va même au-delà de la protection des intérêts des travailleurs*» (11).

12. Il ne faut dès lors guère s'étonner que le rôle du commissaire au sein de la société anonyme ait changé de nature: en raison de l'indépendance requise de sa part, il n'est pas question pour lui de s'immiser dans la gestion de la société contrôlée.

Mais alors, quels sont les contours exacts de sa mission, au plan du droit des sociétés en tout cas? C'est ce qu'on se propose d'examiner dans les développements qui suivent.

(9) Précisément créé à cette occasion.

(10) La loi ne supprime toutefois pas le commissaire ordinaire. Jusqu'à la réforme du révisorat en 1985, il existe donc deux rapports distincts, l'un émanant du (ou des) commissaire(s) ordinaire(s) et l'autre du commissaire-réviseur.

(11) L. DABIN, *Droit commercial et économique des affaires*, III, *Droit des sociétés*, Liège, Faculté de droit, 1990, p. 687.

II. Missions générales du commissaire

13. Alors que, sous le régime antérieur à la loi du 21 février 1985, les prérogatives des commissaires de sociétés donnaient lieu à d'âpres discussions, si ce n'est quant à leur principe, en tout cas quant à leur étendue (12), «*désormais la fonction du commissaire se situe très clairement dans le domaine de l'information financière*» (13).

Certes, on a pu lire, dans les travaux préparatoires de la loi du 21 février 1985, qu'en dépit de la mutation de la fonction, très clairement orientée désormais vers le contrôle de l'information financière, «*fondamentalement cependant, le point de vue selon lequel le commissaire doit exercer un contrôle général sur la direction*» (14) est maintenu» (15); il n'en reste pas moins que l'hypothèse visée par ce passage des travaux parlementaires ne concerne qu'un aspect particulier de la mission du commissaire, sans que l'orientation générale de celle-ci soit pour autant remise en cause.

L'article 142 du Code des sociétés (16), siège de la matière en ce qui concerne les fonctions générales du commissaire, dispose en effet que «*le contrôle dans les sociétés de la situation financière, des comptes annuels et de la régularité au regard du présent code et des statuts, des opérations à constater dans les comptes annuels doit être confié à un ou plusieurs commissaires*»: notre analyse se déploiera dès lors en deux temps, en examinant d'abord le contrôle des comptes annuels et de la situation financière (A), puis en appréhendant celui de la conformité au droit des sociétés et aux statuts (B).

A. Contrôle des comptes annuels et de la situation financière

14. Le contrôle des comptes annuels et de la situation financière constitue ainsi le premier volet des prérogatives du commissaire (art. 142 C. Soc.).

Selon l'article 24 de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés, les comptes annuels doivent donner une «*image fidèle du patrimoine, de la situation financière* (17) et des résultats de l'entreprise». Sans doute faut-il alors déceler une certaine «redondance» (18) dans le libellé de l'article 142 du Code, puisque le contrôle des comptes annuels implique, par la force des choses, le contrôle de la situation financière de l'entreprise (19).

(12) Puisque le «contrôle» d'une société, au sens de «surveillance» et non de «mainmise sur la haute direction des destinées sociales», peut osciller entre deux pôles – entre lesquels existe d'ailleurs une large palette de combinaisons nuancées –: contrôle des comptes, d'une part; contrôle de la gestion, d'autre part (sur ce point, v.: A. BENOIT-MOURY, *loc. cit.*, pp. 1 et s.).

(13) H. OLIVIER, «Nouveau régime du contrôle et fonctions du commissaire», *Ann. dr. Liège*, 1985, pp. 33 et s., spéc. p. 35.

(14) En d'autres termes, le pôle inverse de celui autour duquel s'articule pourtant, pour l'essentiel, la réforme de 1985.

(15) *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. 1981-1982, n° 210/9, p. 44.

(16) Ancien art. 64, § 1^{er}, al. 1^{er} L.C.S.C.

(17) C'est nous qui soulignons.

(18) H. OLIVIER, *loc. cit.*, p. 36.

(19) En ce sens également: I. VEROUGSTRAETE, «Le contrôle financier des sociétés anonymes», in *Les sociétés commerciales*, Bruxelles, Ed. du Jeune Barreau, 1985, pp. 261 et s., spéc. p. 267; A. BENOIT-MOURY, *loc. cit.*, p. 14.

Selon certains auteurs toutefois, il serait nécessaire de maintenir une claire distinction entre le contrôle des comptes annuels, d'une part, et celui de la situation financière, d'autre part (20). Il conviendrait, en effet, qu'au-delà d'un examen minutieux des comptes sociaux, le réviseur s'assure de la viabilité même de l'entreprise et tire toutes les conséquences des difficultés économiques ou financières dans lesquelles se débattrait la société dont il a la charge du contrôle, notamment au plan de l'application de l'article 633 du Code des sociétés (21).

Il ne nous paraît pas, néanmoins, que l'obligation dans laquelle le commissaire se trouverait de surveiller la viabilité de l'entreprise ne puisse se déployer dans le cadre strict des règles de droit comptable dont le respect doit être sauvegardé: à supposer, en effet, qu'à l'occasion de l'exercice de sa mission, le commissaire soit en mesure d'émettre des doutes sur la continuité de l'exploitation, c'est d'abord au plan des dispositions comptables qu'il devra arrêter sa position (22); en revanche, le contrôle du respect, par le conseil d'administration, des dispositions du droit des sociétés et, en particulier, de l'article 633 du Code, doit plutôt être envisagé dans la perspective du second aspect des fonctions du commissaire, savoir la détection et la révélation des infractions au droit des sociétés et aux statuts.

B. Contrôle de la conformité au droit des sociétés et aux statuts

1. Opérations à constater dans les comptes annuels

15. C'est qu'en effet, l'article 142 du Code des sociétés fait devoir au commissaire de contrôler la régularité, au regard du droit des sociétés et des statuts, des opérations à constater dans les comptes annuels. Si la formulation du texte légal ne traduit pas exactement la volonté du législateur – lequel entendait viser les *«opérations qui ont une incidence (23) sur les comptes annuels»* (24) –, elle n'en constitue pas moins la réminiscence d'un contrôle sur la gestion même de la société, à la différence de l'orientation générale imprimée par la réforme du révisorat de 1985.

Encore faut-il préciser, avec M. I. VEROUGSTRAETE (25), que *«ce contrôle (...) est limité quant à son objet: il ne peut être question que de contrôler des opérations dans la mesure où elles peuvent se répercuter dans les comptes; en outre, il ne peut être question de donner des appréciations quant à la gestion»*. La manière dont le législateur a conçu cette limitation conforte d'ailleurs le principe selon lequel le com-

(20) V., not.: P.-A. FORIERS et M. VON KUEGELGEN, «La responsabilité civile des réviseurs et experts-comptables», *Rev. dr. U.L.B.*, 1992, pp. 11 et s., spéc. n° 54; O. RALET, *Responsabilité des dirigeants de sociétés*, Bruxelles, Larcier, 1996, pp. 210-211.

(21) Dans une telle hypothèse, le commissaire aurait au moins le devoir de faire au conseil d'administration les représentations qui s'imposent à ce sujet.

(22) Ainsi devra-t-il s'assurer que les risques qu'encourt l'entreprise ont donné lieu à la comptabilisation de provisions; plus encore, «gardien» de l'image fidèle des comptes annuels, il devra s'interroger sur l'opportunité de passer d'une comptabilité conçue dans une optique de *going concern* à une comptabilité davantage conçue dans une optique de liquidation (comp. l'art. 28, § 2 de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés).

(23) C'est nous qui soulignons.

(24) O. RALET, *op. cit.*, p. 212.

(25) *Loc. cit.*, p. 269.

missaire est, avant toute chose, chargé de contrôler la qualité de l'information financière diffusée par la société.

Du reste, ce contrôle de régularité est circonscrit à la sauvegarde du respect des règles du droit des sociétés et des statuts. Il n'en faut pas moins préciser que, par le jeu de l'article 92 du Code des sociétés et du Titre VI du Livre IV dudit Code, le droit des sociétés englobe tout le droit comptable (26). Compte tenu de la mission du commissaire, on ne peut s'étonner de cette extension; elle se situe même dans la droite ligne de sa mission.

2. Qu'en est-il des autres opérations? Controverse

16. Ce second volet des prérogatives du commissaire a suscité des controverses, en raison du rapprochement opéré entre l'article 142 du Code des sociétés, d'une part, et les articles 140, alinéa 2, 143 et 144, 6°, du même Code (27), d'autre part.

L'article 140, al. 2, du Code des sociétés, relatif à la responsabilité civile du commissaire (28), dispose: «[les commissaires] *répondent solidairement tant envers la société qu'envers les tiers de tout dommage résultant d'infractions aux dispositions du présent code ou des statuts. Ils ne sont déchargés de leur responsabilité, quant aux infractions auxquelles ils n'ont pas pris part, que s'ils prouvent qu'ils ont accompli les diligences normales de leur fonction et qu'ils ont dénoncé ces infractions à l'organe de gestion et, s'il n'y a pas été remédié de façon adéquate, à l'assemblée générale la plus prochaine après qu'ils en auront eu connaissance*».

Par ailleurs, aux termes de l'article 143 et 144, 6°, du Code des sociétés, «*les commissaires rédigent à propos des comptes annuels un rapport écrit et circonstancié (...)*» «*(...) qui indique spécialement (...) s'ils n'ont point eu connaissance d'opérations conclues ou de décisions prises en violation des statuts ou du présent code. Toutefois, cette mention peut être omise lorsque la révélation de l'infraction est susceptible de causer à la société un préjudice injustifié, notamment parce que l'organe de gestion a pris des mesures appropriées pour corriger la situation d'illégalité ainsi créée*».

Ces dispositions ne précisent pas, en effet, que les infractions devant être dénoncées, non seulement au plan interne (conseil d'administration) mais aussi, le cas échéant, au plan externe (rapport à l'assemblée générale (29)), doivent être relatives à des opérations «à constater dans les comptes annuels».

(26) Sur ce point, v., entre autres, P. VAN OMMESLAGHE, «Droit des sociétés et droit comptable», in *Mélanges Robert Pirson*, Bruxelles, Bruylant, 1989, pp. 293 et s.; A. BENOIT-MOURY, «L'insertion du droit comptable dans le droit des sociétés», in *Liber Amicorum Henri Olivier*, pp. 39 et s.

(27) Respectivement anciens art. 64octies, al. 2, et 65, 6°, L.C.S.C.

(28) A ce sujet, cf. *infra*, section IV.

(29) En application de l'article 100, 4° C. Soc., le rapport rédigé en vue de l'assemblée générale appelée à statuer sur les comptes annuels est rendu public en raison du dépôt à la Banque nationale et tout un chacun peut y avoir accès de la sorte.

Comment traiter, dès lors, les infractions au droit des sociétés ou aux statuts dont l'incidence sur les comptes annuels est nulle (30)? Faut-il lire l'article 140, alinéa 2 et les articles 143 et 144, 6°, du Code des sociétés à la lumière de l'article 142 et en déduire que la révélation ne peut concerner que des infractions afférentes à des opérations susceptibles d'emporter des conséquences au plan des comptes annuels (31)? Ou faut-il, au contraire, lire l'article 142 à la lumière de l'article 140, alinéa 2 et ces articles 143 et 144, 6°, et considérer que la recherche des infractions au droit des sociétés ou aux statuts, nécessaire à l'exercice correct, par le commissaire, de sa mission, doit s'étendre au-delà des seules opérations à constater dans les comptes annuels? A tout le moins, ne subsiste-t-il pas, alors, «une zone grise où les obligations et les responsabilités restent à préciser» (32)?

3. Vers une solution: obligation de dépistage et obligation de révélation

17. La controverse semble s'être atténuée ces dernières années, en raison d'une distinction, progressivement dégagée, entre le dépistage des infractions (1°) et leur révélation (2°) (33):

1° Dans la mesure où le commissaire a pour tâche de vérifier la régularité, au regard du droit des sociétés – en ce compris, et peut-être surtout, le droit comptable – et des statuts, d'opérations à constater dans les comptes annuels, il ne lui appartient de mettre en œuvre des diligences spécifiques de contrôle qu'à l'égard de ces seules opérations. Certes, sa mission ne consiste pas, dans une optique qui traduirait une méfiance réciproque entre contrôleur et contrôlé, à rechercher coûte que coûte les irrégularités dont se serait rendu coupable l'organe de gestion; mais «le réviseur organisera ses contrôles de façon à obtenir une probabilité raisonnable de détecter les inexactitudes significatives dans l'information financière par suite de fraudes ou d'erreurs» (34), bien que «son objectif [ne soit] pas la détection des fraudes ou erreurs» (35).

Une telle interprétation est, du reste, de nature à circonscrire les dérogations à l'orientation générale de la réforme du révisorat selon laquelle, ainsi qu'il a déjà été précisé, la mission du commissaire se situe clairement dans la perspective de l'information financière.

(30) On peut citer, par exemple, les problèmes liés à l'exercice du droit de vote ou à certaines indications à faire dans les actes.

(31) C'est la thèse que semblait défendre, en 1985, M. H. OLIVIER (*loc. cit.*, p. 68) lorsqu'il écrivait: «Selon l'article [140 C. Soc.], relatif à la responsabilité, toute infraction dont il [le commissaire, NdA] a connaissance devra être communiquée au conseil d'administration et si celui-ci reste sans réaction, à l'assemblée générale. Aucune distinction n'est faite selon que l'infraction a ou non une conséquence sur les comptes annuels. Serait-il normal d'étendre la responsabilité du commissaire au-delà de la fonction qui lui est attribuée par la loi? Quelle signification pourrait avoir l'article 140 C. Soc. dans ce cas? Il faut dès lors considérer que la limitation prévue à cet article s'étend au régime de responsabilité et que les rapports ne mentionneront jamais que des infractions ayant un effet sur les comptes annuels».

(32) A. BENOIT-MOURY, *loc. cit.*, p. 23.

(33) Au point de vue strictement interne, il faut bien entendu avoir aussi égard, préalablement à ces deux stades liés à la mission du commissaire, aux mécanismes de prévention de la fraude (à ce sujet, v.: IRE, *Rapport annuel*, 1995, p. 35).

(34) IRE, *Rapport annuel*, 1994, p. 93.

(35) *Ibid.*

2° Il se peut, toutefois, qu'à l'occasion de sa mission, le commissaire découvre – sans, pour cela, avoir mis en œuvre la moindre diligence spécifique de contrôle – une irrégularité, certes non susceptible d'emporter des conséquences au plan des comptes annuels, mais de nature à porter atteinte aux dispositions du droit des sociétés ou des statuts. Comme l'expose M. H. OLIVIER (36), «*le réviseur peut identifier une infraction sans avoir mis la moindre procédure en œuvre pour la découvrir*».

A supposer qu'il en soit ainsi, il lui incombera, dans les limites des dispositions légales susmentionnées, d'en assurer la révélation, d'abord au plan interne (37) et, pour autant que de besoin, ensuite au plan externe (38).

Cette obligation de révélation, plus étendue que l'obligation de dépistage au sens strict (39), est explicitée de la manière suivante dans le paragraphe 2.6.2. des Normes générales de révision: «*Si le réviseur d'entreprises intervient comme commissaire de la société, il remplit une fonction spécifique au regard des lois coordonnées sur les sociétés commerciales* (40). *Il doit veiller à ce que l'assemblée générale appelée à voter la décharge soit correctement informée en ce qui concerne le respect de la loi sur les sociétés et des statuts. Le commissaire ne doit pas effectuer des vérifications spécifiques en vue d'assurer que les dispositions légales ou statutaires ont été respectées* (41). *Toutefois, il doit garder la trace, dans ses documents de travail, des infractions qui auraient été portées à sa connaissance au cours de ses contrôles*».

III. Rapport du commissaire

18. En vue de l'assemblée générale ordinaire, le commissaire doit rédiger un rapport écrit et circonstancié, devant comporter certaines mentions spéciales (art. 143 et s. C. Soc.).

Ainsi, le contrôle des comptes donne lieu à une attestation du réviseur qu'à la suite de ses contrôles, il est en mesure de dire que «*les comptes annuels donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière, du patrimoine et des résultats de la société, compte tenu des dispositions légales et réglementaires qui les régissent et si les justifications données dans l'annexe sont adéquates*» (art. 144, 3° C. Soc.).

On notera également avec intérêt l'obligation de dénonciation visée à l'article 144, 6° du Code des sociétés, bien que la question ait déjà été abordée dans le cours du présent exposé.

19. Par ailleurs, dans leur rapport, les commissaires doivent indiquer et justifier avec précision et clarté les réserves ou les objections qu'ils estiment devoir formuler.

(36) H. OLIVIER, «La fraude et le réviseur d'entreprises», Conférence Skyroom du 9 février 1995, p. 7.

(37) En avertissant le conseil d'administration.

(38) En dénonçant les infractions à l'assemblée générale dans son rapport, lorsque le conseil d'administration n'a pas remédié à la situation d'illégalité portée à sa connaissance par le commissaire.

(39) Dans la mesure où cette obligation de dépistage implique des diligences spécifiques de contrôle, exclusivement requises, ainsi qu'il a été précisé, en cas d'opérations à constater dans les comptes annuels.

(40) Lire désormais: du Code des sociétés.

(41) Sous réserve, bien entendu, du contrôle plus rigoureux des opérations à constater dans les comptes annuels.

Dans l'hypothèse inverse, ils doivent mentionner expressément qu'ils n'en ont aucune à formuler. Le législateur contraint donc le commissaire à prendre position (art. 144, *in fine* C. Soc.).

20. Le rapport contient enfin une attestation concernant les comptes annuels. En vertu de l'article 105 du Code des sociétés, on doit, de ce point de vue, distinguer selon que l'attestation a été émise sans réserve (42), avec réserve (43) ou qu'elle a été refusée. Le refus d'attestation couvre deux situations différentes: l'opinion négative et la déclaration d'abstention.

Dans le premier cas, le commissaire atteste que les comptes tels qu'ils ont été arrêtés donnent une image fidèle du patrimoine de la société et ont été conçus dans le plein respect des prescriptions comptables. Cette attestation oblige le commissaire, en ce sens que, si cette attestation sans réserve n'était pas conforme à la réalité, elle constituerait une faute et la responsabilité de celui-ci pourrait être engagée, pour autant, bien entendu, que le dommage et le lien de causalité puissent être établis par ailleurs.

Dans le deuxième cas (attestation avec réserve), le commissaire estime que, bien que les comptes sont de nature à refléter de manière suffisamment correcte la situation active et passive de la société, il est de son devoir d'attirer l'attention de l'assemblée générale sur certains aspects de ces comptes qui pourraient prêter à confusion, susciter des divergences d'interprétation ou bien encore qui auraient été conçus selon une doctrine comptable dont le commissaire estime qu'elle est elle-même sujette à critiques. Il doit donc exprimer une réserve dans son rapport.

Dans le troisième cas, en revanche (l'opinion négative), les comptes sont affectés de telles insuffisances qu'ils ne peuvent que porter atteinte au principe de l'image fidèle et qu'ils se trouvent entachés d'une irrégularité foncière. Dans ce cas, il revient à nouveau au commissaire d'en avertir l'assemblée générale.

Selon l'Institut des Reviseurs d'Entreprises (44), une quatrième possibilité existerait encore: la déclaration d'abstention. Mais a-t-on alors affaire à une réelle prise de position du commissaire, comme le souhaite le législateur? On peut légitimement en douter et contester la validité de cette quatrième possibilité.

(42) Avec ou sans paragraphe explicatif (voir Etudes IRE, Contrôle 5/98, Le rapport de révision: principes et applications, schéma p. 16).

(43) Avec ou sans paragraphe explicatif (voir Etudes IRE, Contrôle 5/98, Le rapport de révision: principes et applications, schéma p. 16).

(44) Voir Etudes IRE, Contrôle 5/98, Le rapport de révision: principes et applications, p.20: «La déclaration d'abstention ne se justifie que dans les deux hypothèses suivantes:

a) lorsque les données fournies par l'entreprise sont tellement insuffisantes qu'il devient impossible d'émettre un avis fondé sur le point de savoir si les comptes annuels ou consolidés reflètent fidèlement le patrimoine, la situation financière et les résultats de l'entreprise ou de l'ensemble consolidé.

A titre d'exemples, ceci pourrait résulter:

- de l'impossibilité d'accomplir certaines procédures de vérification considérées comme essentielles;
- de la disparition accidentelle des pièces justificatives et/ou des livres comptables;
- d'une faiblesse fondamentale du système de contrôle interne qui ne peut pas être compensée par des vérifications alternatives suffisantes;

b) lorsque la situation de l'entreprise est caractérisée par de multiples incertitudes affectant de façon significative les comptes annuels ou consolidés, soit du point de vue de la continuité de son exploitation, soit en ce qui concerne le contenu de certaines rubriques de ces comptes, en manière telle que la simple adjonction d'un paragraphe explicatif suivant l'attestation ne pourrait être jugée suffisante».

IV. Responsabilité du commissaire

21. Conformément au libellé de l'article 140 du Code des sociétés (45), on distinguera la responsabilité pour faute dans l'accomplissement des fonctions du commissaire (A) et la responsabilité pour violation de la loi ou des statuts (B); on envisagera par ailleurs la responsabilité aquilienne de droit commun qui continuerait de peser sur le commissaire (C) (46). Il faudra se demander enfin s'il est possible au commissaire d'échapper, en tout ou en partie, à sa responsabilité et, dans l'affirmative, de quelle manière (D).

A. Responsabilité pour faute dans l'accomplissement de sa mission

22. Selon l'article 140, al. 1^{er} du Code des sociétés, «*les commissaires sont responsables envers la société des fautes commises par eux dans l'accomplissement de leurs fonctions*».

23. Comment va s'apprécier la faute du commissaire, professionnel du contrôle s'il en est? Certes, l'alinéa 1^{er} de l'article 140 ne se réfère pas, à la différence de son alinéa 2, à la notion de «*diligences normales de leur fonction*». Le critère n'en serait pas moins malaisé à appliquer. La référence se fera dès lors au bon comportement du professionnel, honnête, compétent et soigneux.

Ces diligences normales pourront, du reste, être appréciées par référence aux «normes» édictées par l'Institut des Reviseurs d'Entreprises (47).

24. Comme les administrateurs, les commissaires ont un droit à l'erreur. Doit seul être sanctionné le comportement manifestement déraisonnable, en prenant en considération les réalités concrètes de la vie des entreprises.

Comme pour les administrateurs, on aura dès lors égard au critère de la *marginale toetsing*: lorsque le commissaire avait le choix entre plusieurs méthodes et qu'il a, par exemple, choisi une méthode, en elle-même raisonnable, autre que celle qui aurait permis de déceler telle irrégularité alléguée par la suite, il ne devrait pas être tenu pour responsable.

25. Pour les fautes commises dans l'accomplissement de leurs fonctions, les commissaires ne doivent répondre qu'envers la société. Cette responsabilité reste individuelle; ils pourraient toutefois être condamnés solidairement ou *in solidum* pour fau-

(45) Ancien art. 64octies L.C.S.C.

(46) V., également, sur la responsabilité du commissaire dans l'exercice de ses missions légales générales: A. VAN OEVELEN, «De rol en de civielrechtelijke aansprakelijkheid van de commissaris», in *Handels-, Economisch en Financieel Recht, Postuniversitaire cyclus Willy Delva*, Gent, Mys & Breesch, 1995, pp. 233 et s.; K. AERTS, *Taken en aansprakelijkheden van commissarissen en bedrijfsrevisoren*, Bibliotheek Handelsrecht Larcier, *Vennootschaps- en financieel recht*, Bruxelles, Gent, Larcier, 2002, 199 p.

(47) A. BENOIT-MOURY, «Les pouvoirs et les responsabilités des commissaires», *loc. cit.*, pp. 39-40.

tes communes ou pour fautes concurrentes. Le cas échéant, cette responsabilité sera couverte par la décharge (voy. *infra* n° 39).

B. Responsabilité du commissaire en cas d'infraction au droit des sociétés ou aux statuts

1. Principe

26. La question est envisagée dans l'article 140, al. 2 du Code des sociétés, en vertu duquel «[les commissaires] *répondent solidairement tant envers la société qu'envers les tiers de tout dommage résultant d'infractions aux dispositions du présent code ou des statuts*».

Cette responsabilité spécifique engage le commissaire même lorsqu'il n'a pas pris part aux infractions concernées (48).

Afin d'éclairer le prescrit légal à ce sujet, M. P.-A. FORIERS et Mme M. VON KUEGELGEN soutiennent que ce texte ne signifie certes pas que le commissaire devrait être considéré comme ayant personnellement commis les fautes imputables aux administrateurs; la responsabilité qu'il encourt découle en effet d'une faute distincte, qui consiste à n'avoir pas décelé ou – l'ayant décelée – à n'avoir pas dénoncé l'infraction commise par l'organe de gestion de l'entreprise (49).

C'est dans cette perspective également que se place M. O. RALET, lorsqu'il écrit, à propos du renversement de la présomption de responsabilité que consacre l'article 140, al. 2 du Code: «*Le commissaire ne pourra bien entendu échapper aux conséquences d'une infraction qu'il a personnellement commise ou à laquelle il a pris part*» (50).

Encore faut-il préciser que le commissaire ne peut, par cela seul qu'il n'a pas décelé l'infraction ou ne l'a point dénoncée à l'assemblée générale, être considéré comme y ayant personnellement pris part, puisqu'il s'agit là, précisément, d'une faute distincte de la commission de l'infraction proprement dite. Au demeurant, une telle interprétation paraîtrait peu compatible avec le principe, largement admis, de non-immixtion dans la gestion qui s'impose au commissaire.

Dans une telle hypothèse, il reste toutefois possible au commissaire de s'exonérer, moyennant la réunion de deux conditions.

2. Conditions d'exonération

27. Il incombe au commissaire, qui entend se dégager de toute responsabilité pour une infraction à laquelle il n'a pas pris part, d'établir qu'il a accompli les diligences

(48) Arg. article 64*octies*, alinéa 2, 2e phrase (désormais art. 140, al. 2, 2e phrase C. Soc.).

(49) P.-A. FORIERS et M. VON KUEGELGEN, *loc. cit.*, n° 72.

(50) O. RALET, *op. cit.*, p. 219.

normales de contrôle (1°) et qu'il a dénoncé l'infraction au conseil d'administration et, s'il n'y a pas été remédié de façon adéquate, à l'assemblée générale (2°).

1° Les diligences normales de contrôle

28. Compte tenu du libellé de sa mission (51), le commissaire ne doit mettre en œuvre des diligences spécifiques de contrôle que dans le cadre de l'établissement des comptes annuels, à l'aune desquels il doit, on l'a vu, circonscrire les deux volets de ses prérogatives (52).

29. Il dispose, pour ce faire, d'importants pouvoirs, précisés à l'article 137 du Code des sociétés.

Ces pouvoirs peuvent être renforcés encore par l'application d'autres réglementations et, en particulier, par l'application de la loi du 20 septembre 1948 sur l'organisation de l'économie, portant notamment création des conseils d'entreprise ainsi que les articles 151 à 164 du C. Soc.

Enfin, l'exercice de ces pouvoirs de contrôle peut être précisé dans les Normes de révision (53).

30. Le réviseur d'entreprises décide seul de la nature et de l'étendue des travaux de contrôle à effectuer. Indépendamment de l'efficacité du système de contrôle interne de l'entreprise à contrôler, le contrôle sera effectué par sondages. Les sondages devront s'effectuer conformément aux «Normes générales de révision» (voy. 2.3.3.) et être déterminés de façon méthodique et raisonnée.

Le Conseil d'Etat s'était déjà interrogé sur la légitimité de cette technique, à l'occasion de l'adoption de la loi du 17 juillet 1975 (54); la pratique ultérieure, sous l'impulsion notamment des autorités professionnelles (55), a avalisé de telles méthodes, pour autant qu'elles présentent un degré suffisant de fiabilité (56). A défaut, le com-

(51) Art. 142 C. Soc.

(52) V., dans le même sens, IRE, *Rapport annuel*, 1994, p. 95.

(53) V., à cet égard, H. OLIVIER, «Nouveau régime du contrôle et fonction du commissaire», *loc. cit.*, p. 57; I. VEROUGSTRAETE, *loc. cit.*, p. 269; P.-A. FORIERS et M. VON KUEGELGEN, *loc. cit.*, n° 25 et s.; O. RALET, *op. cit.*, p. 219.

(54) Avis du Conseil d'Etat sur le projet de loi relatif à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises, *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. 1974-1975, n° 36/1, p. 27.

(55) V. not.: IRE, *Rapport annuel*, 1994, p. 93.

(56) Rennes, 25 mai 1975, *Rev. Soc.* 1975, 120 notamment Y. GUYON, *Rev. trim. dr. comm.* 1975, 561, notamment HOUIN, *Gaz. Pal.*, 1975, II, 525, noot A.P.S. Rennes, 24 juin 1987, *Bull. CNCC*, n° 67, p. 336; Cass. fr. (1ère chambre civile), 19 mai 1987, *Bull. CNCC*, 1987, 344, confirme Aix en Provence, 1985, *Bull. CNCC*, 1988, n° 60, p. 487, notamment E. DE PONTAVICE. La responsabilité du commissaire pour cause de fraude non découverte commise par le comptable a été rejetée parce que l'usage de méthodes de sondage différentes n'aurait pas nécessairement conduit à la découverte de la fraude; DE PONTAVICE stupide que l'importance des sondages sera entre autres fonction de la taille de l'entreprise et de la présence ou non d'une présomption de fraude; Cass. fr. 6 février 1990, *Bull. CNCC*, 1990, 359, notamment E. DE PONTAVICE; *Bull. Joly*, 1990, § 113, p. 367.

missaire pourrait encourir le reproche de n'avoir pas correctement procédé aux diligences spécifiques de contrôle que lui impose l'exercice de sa mission (57).

31. Force est de constater qu'en pratique, l'examen des diligences spécifiques de contrôle ne présente un réel intérêt que lorsque l'infraction n'a pas été découverte: *«Il faut, en réalité, distinguer deux hypothèses: soit le commissaire a, dans le cadre de sa mission, assez rapidement identifié l'infraction commise et, dans ce cas, la question sera surtout de savoir s'il l'a adéquatement dénoncée au conseil d'administration et, éventuellement, à l'assemblée générale; soit il ne l'a pas découverte et la question de l'accomplissement des diligences normales revêtira une importance plus grande: le commissaire aura en quelque sorte à démontrer que l'infraction n'est pas de celles qu'une mission de contrôle accomplie avec la diligence requise aurait permis de découvrir plus tôt qu'il ne l'a fait»* (58).

La découverte de l'infraction constitue ainsi, en quelque sorte, une présomption d'accomplissement des diligences requises par l'exercice de la fonction du commissaire.

2° La révélation au conseil d'administration et, le cas échéant, à l'assemblée générale

a) La révélation au conseil d'administration

32. L'article 140, al. 2 du Code des sociétés impose d'abord au commissaire de dénoncer l'infraction au conseil d'administration.

Il s'agit là d'une révélation continuant de se mouvoir dans la sphère interne de l'entreprise et qui témoigne de ce «dialogue obligé» entre le commissaire et l'organe de gestion de la société.

La loi ne prescrit, de ce point de vue, aucune formule sacramentelle.

b) La révélation à l'assemblée générale

33. L'article 140, al. 2 du Code des sociétés précise que, s'il n'a pas été remédié de façon adéquate aux infractions constatées, il incombe au commissaire de les dénoncer à l'assemblée générale la plus prochaine après qu'il en aura eu connaissance.

Il convient néanmoins de combiner cette disposition avec l'article 144, 6° du Code des sociétés, qui invite le commissaire à indiquer, dans son rapport rédigé en vue de

(57) Un arrêt de la Cour de cassation de France du 6 avril 1990 constitue une illustration éclairante des graves déficiences qui peuvent affecter l'approche de contrôle mise en œuvre par le commissaire (aux comptes, en l'espèce). D'importants détournements des fonds versés par le client le plus important de la société n'avaient été décelés que sept ans après le début de la pratique délictueuse: à l'évidence, le système de contrôle instauré par le commissaire aux comptes dans l'entreprise concernée était manifestement insuffisant, compte tenu du caractère significatif des détournements opérés (Cass. fr., 6 avril 1990, *Rev. Soc.*, pp. 433 et s., note D. VIDAL).

(58) O. RALET, *op. cit.*, p. 219.

l'assemblée générale appelée à statuer sur les comptes sociaux, s'il n'a point eu connaissance d'opérations conclues ou de décisions prises en contravention avec le droit des sociétés ou les statuts, sauf si cette révélation était de nature à causer à la société un préjudice injustifié, notamment parce que le conseil d'administration a pris des mesures appropriées pour corriger la situation d'illégalité ainsi créée.

La confrontation des textes place à l'évidence le commissaire dans une situation inconfortable: son silence l'exposerait à ne plus pouvoir se dégager de la responsabilité comminée par l'article 140, al. 2 du Code des sociétés; mais une révélation qui causerait un préjudice injustifié à la société, outre qu'elle risquerait de porter atteinte définitivement à la nécessaire confiance mutuelle qui doit présider à l'exercice de sa mission d'audit, pourrait engager sa responsabilité à l'égard de la société sur pied de l'article 140, al. 1^{er} (59) (60).

Les textes légaux ici envisagés ne peuvent dès lors être harmonieusement combinés et échapper ainsi au reproche d'incohérence que si l'on consent au commissaire un certain pouvoir d'appréciation dans l'exercice de sa mission (61). Une marge de manœuvre est en effet indispensable, pour permettre au commissaire d'apprécier la situation dans tous ses tenants et aboutissants. Tel n'est pas toujours, néanmoins, l'avis de la jurisprudence (62).

C. La responsabilité aquilienne de droit commun

34. L'article 1382 du Code civil constitue-t-il un fondement juridique pertinent pour engager la responsabilité des commissaires, et ce aussi bien vis-à-vis des tiers qu'à l'égard de la société? En réalité, il convient, à notre sens, de transposer ici la jurisprudence applicable aux administrateurs.

A ce propos, l'on sait que la responsabilité pour fautes de gestion visée par l'article 527 du Code des sociétés ne vaut qu'à l'égard de la société. Or, si de telles fautes de gestion sont en même temps constitutives de délits ou quasi-délits (63), les tiers ne pourraient-ils à leur tour réclamer réparation du préjudice que ces fautes leur auraient causé sur base de l'article 1382 du Code civil?

D'un autre côté, à supposer que les administrateurs méconnaissent des dispositions légales ou réglementaires autres que le droit des sociétés, la société, impuissante à se prévaloir valablement, dans une telle hypothèse, de l'article 528 du Code des socié-

(59) Sur cette situation ambivalente, v.: A. BENOIT-MOURY, *loc. cit.*, p. 45; O. RALET, *op. cit.*, p. 221.

(60) La jurisprudence française témoigne d'illustrations où le commissaire aux comptes est sanctionné pour avoir révélé des faits qui ne présentaient pas un caractère suffisamment significatif (v., par exemple, Besançon, 18 décembre 1987, *Bull. CNCC*, n° 69, mars 1988, pp. 68 et s. et note).

(61) En ce sens: P. KILESTE et M. CALUWAERTS, «La responsabilité du réviseur d'entreprises notamment en cas de fraude», in *La révision des comptes annuels*, AEDBF, Yearbook 1995, Gent, Mys & Breesch, pp. 190 et s., spéc. pp. 220-222.

(62) V., à ce sujet, Liège, 25 janvier 1996, *Rev. prat. soc.*, 1997, pp. 177 et s. et la note d'A. BENOIT-MOURY et N. THIRION.

(63) Ce sera, en particulier, le cas en matière d'infractions pénales.

tés (responsabilité pour violation de la loi ou des statuts), ne pourrait-elle alors se rabattre sur l'article 1382 du Code civil, dès lors qu'une telle méconnaissance lui aurait causé un préjudice?

Des interrogations analogues pourraient être soulevées au sujet des commissaires, dans les limites de leurs prérogatives il est vrai.

35. Sous l'impulsion d'une certaine doctrine, aujourd'hui «repentie» si l'on ose dire (64), la jurisprudence a progressivement admis qu'à l'égard des tiers, les administrateurs peuvent répondre, dans des circonstances données, de fautes de gestion, en particulier «*lorsque la violation du contrat ne constitue qu'un élément purement adventice et accessoire de la faute aquilienne commise*» ou «*lorsqu'il résulte de la nature même de la convention qu'elle élargit le devoir général de prudence du contractant au profit des tiers*» (65). Il ne paraît pas, à cet égard, que les fautes reprochées doivent simultanément être constitutives d'infractions pénales.

C'est ce qu'a, en fin de compte, clairement admis la Cour de cassation dans un arrêt du 29 juin 1989 (66), relatif, il est vrai, à une ASBL (mais son enseignement est aisément transposable aux sociétés commerciales).

L'ASBL en cause avait pour objet d'organiser des concerts. Elle était alimentée par des subventions publiques, visant notamment à financer le déplacement des musiciens. De ce point de vue, la facture à l'égard de la défunte SABENA était assez salée; mais, lorsque l'ASBL, à la première demande de remboursement, sollicita auprès des pouvoirs publics le versement des subventions, ceux-ci opposèrent un refus ferme et définitif, justifié par le fait que l'ASBL n'avait pas rentré les formulaires *ad hoc* à temps (67). Etant ainsi placée dans l'impossibilité de payer la SABENA, en raison de la négligence de ses propres dirigeants, l'ASBL fut atraite devant un tribunal; toutefois, la SABENA introduisit parallèlement une procédure en responsabilité contre les administrateurs imprévoyants.

La Cour de cassation accueillera la légitimité d'une telle initiative au regard du droit, dans les termes suivants: «*L'imprévoyance des administrateurs, leur inertie coupable, leur mépris envers les intérêts des créanciers (...) forment un ensemble de comportements que n'aurait pas adoptés une personne prudente, avisée, soucieuse de tenir compte des éventualités malheureuses qui peuvent résulter pour autrui de sa conduite (...). Les administrateurs se sont rendus coupables non seulement d'une faute de gestion mais aussi d'une faute quasi-délictuelle*».

(64) Comp. J.-L. FAGNART, «La responsabilité personnelle envers les tiers des organes de la société commerciale», *R.G.A.R.*, 1968, n° 7995 et J.-L. FAGNART et M. DENEVE, «La responsabilité civile. Chronique de jurisprudence (1976-1984)», *J.T.*, 1986, p. 309, n° 66.

(65) V. Bruxelles, 12 janvier 1966, *Rev. prat. soc.*, 1968, p. 95 et Bruxelles, 28 septembre 1966, *J.T.*, 1967, p. 97 et la note de J.J. STRYCKMANS.

(66) *Rev. prat. soc.*, 1989, n° 6514, pp. 175 et s.

(67) Ce faisant, une règle administrative avait donc été méconnue.

Une éminente doctrine a marqué son approbation en ce qui concerne cette jurisprudence de la Cour de cassation (68), cependant que d'autres auteurs ont taxé la décision de paradoxale (pourquoi le législateur a-t-il échafaudé un système spécifique de responsabilité si c'est pour donner effet plein et entier au système général de responsabilité extra-contractuelle?).

36. Peut-on aller plus loin et considérer que la société elle-même pourrait invoquer l'article 1382 du Code civil pour poursuivre ses propres administrateurs en responsabilité? Si on l'admet à l'égard des tiers, on ne perçoit pas en quoi un tel mécanisme serait inconcevable à l'égard de la société elle-même.

Il y a lieu, toutefois, d'appliquer les règles générales dégagées par la doctrine et la jurisprudence en matière de concours de responsabilités aquilienne et contractuelle (69). La société pourrait fonder son action sur les dispositions de droit commun, pour autant que la faute alléguée ne consiste pas en une violation d'obligations purement contractuelles et constitue un manquement au devoir général de prudence, indépendamment du mandat qui lie les administrateurs à la société. Ce sera notamment le cas pour les infractions pénales.

Mutatis mutandis, un raisonnement analogue pourra être tenu à propos de la situation des commissaires.

La question présente un intérêt réel, si l'on admet que la décharge donnée par l'assemblée générale est sans effet sur l'exercice d'une action basée sur l'article 1382 du Code civil. Elle est également intéressante au plan des règles de prescription (dix ans au lieu de cinq ans pour les responsabilités spécifiques du droit des sociétés).

D. Les moyens d'échapper à la responsabilité civile

37. Les différents moyens d'éviter, partiellement au moins, la mise en œuvre concrète des mécanismes de responsabilité évoqués ci-avant peuvent théoriquement être au nombre de trois: l'insertion d'une clause contractuelle en ce sens dans la relation qui unit le commissaire à une société déterminée (1); la décharge de l'assemblée générale (2) et la prescription (3).

(68) V. J. VAN RYN et X. DIEUX, *J.T.*, 1988, pp. 401 et s. et *Rev. prat. soc.*, 1989, n° 6511, pp. 93 et s. Encore ces auteurs exigent-ils un contexte un peu particulier, se concrétisant notamment dans l'exigence d'une faute revêtant une certaine spécificité. Or, de deux choses l'une: ou bien l'on applique le droit commun de la responsabilité aquilienne ou bien on ne l'applique pas. La voie intermédiaire n'a pas, pour elle, le mérite de la cohérence. C'est pourtant dans une perspective analogue que s'oriente la Cour de cassation, encore qu'au lieu de jouer sur la gravité de la faute, elle assouplit la notion même de faute, en cas de responsabilité des administrateurs: certains comportements, fautifs dans une perspective usuelle, ne le seraient plus lorsqu'ils ont cours dans la vie des affaires.

(69) Cass., 14 octobre 1985, *Pas.*, 1986, I, pp. 155 et s.

1. Les clauses d'exonération de responsabilité

38. L'article 9bis de la loi du 22 juillet 1953 dispose que «*les réviseurs d'entreprises sont responsables de l'accomplissement de leur mission professionnelle, conformément au droit commun. Il leur est interdit de se soustraire à cette responsabilité, même partiellement, par un contrat particulier*».

Cette disposition a été conçue plus particulièrement dans la perspective des missions légales qui incombent aux réviseurs d'entreprises (70); dès lors, ce mécanisme possible d'évitement de la responsabilité que constitue l'adoption d'une clause contractuelle en ce sens est sans effet dans l'hypothèse examinée. Bien entendu, pour compenser ce risque supplémentaire, le réviseur d'entreprises pourra, voire devra, se couvrir par une police d'assurances; mais cela ne changera rien au plan du principe de la mise en cause de sa responsabilité.

Il convient par conséquent de se pencher rapidement sur les deux autres mécanismes envisagés.

2. La décharge de l'assemblée générale

39. La décharge de l'assemblée générale, pour autant qu'elle soit donnée en toute connaissance de cause (71), permet au commissaire de ne plus risquer de voir sa responsabilité *contractuelle* mise en cause par la société dont il avait la charge de contrôler les comptes.

Les conséquences de la décharge sont donc limitées: elle ne concerne que les rapports entre le commissaire et la société (et non les relations avec les tiers, qui pourraient donc continuer d'actionner en responsabilité, nonobstant la décharge), d'une part; d'autre part, dans la mesure où les conditions de l'admissibilité d'un cumul de responsabilités seraient rencontrées (72), la société elle-même serait en mesure de poursuivre son commissaire sur une base délictuelle, en dépit de la décharge accordée.

3. La prescription

40. L'action en responsabilité engagée contre le commissaire sur le fondement des dispositions spécifiques du droit des sociétés est soumise au délai de prescription abrégé porté par le Code des sociétés (73). Au-delà, la responsabilité du commissaire ne peut plus être mise en cause.

En revanche, les procédures diligentées sur la base du droit commun de la responsabilité et, plus particulièrement, de l'article 1382 du Code civil se prescrivent conformément à ce même droit commun (74). Encore faut-il se trouver dans les conditions pour pouvoir invoquer valablement cette base légale (75).

(70) P.-A. FORIERS et M. VON KUEGELGEN, *loc. cit.*, pp. 33 et s.

(71) Sinon, la décharge consentie sur la base d'informations erronées ou incomplètes n'empêchera pas la société d'actionner son commissaire en responsabilité.

(72) *Supra*, C.

(73) Soit cinq ans.

(74) Soit dix ans.

(75) Sur ce point, cf. *supra*, C.

§ 2. MISSIONS LEGALES SPECIFIQUES DU COMMISSAIRE ET REGIME DE RESPONSABILITE CIVILE

41. Au-delà des missions générales du commissaire, il est d'autres tâches plus spécifiques que le législateur peut lui conférer. Après avoir énuméré ces différentes tâches, tout au moins les plus emblématiques, aussi bien dans la perspective du droit des sociétés que sous l'angle du droit des entreprises en difficulté (I), on déterminera quel régime de responsabilité lui est applicable dans de telles hypothèses (II).

I. Missions légales spécifiques

A. Droit des sociétés

42. Par-delà les missions qui font l'objet d'un rapport déposé concomitamment à celui relatif aux comptes annuels (76), on peut isoler les missions spécifiques suivantes à charge des contrôleurs que constituent les commissaires:

1° dépôt d'un rapport à l'occasion d'apports en nature (77) ou de quasi-apports (78) réalisés dans les S.P.R.L., les S.C.R.L., les S.A., les S.C.A. et les G.I.E., en ce compris lorsque ces opérations ont lieu dans le cadre d'une procédure de scission (mais non de fusion) (79) (80);

2° dépôt d'un rapport visant à certifier le relevé des souscriptions publiques, des demandes de conversion d'obligations en actions et des exercices de droits de souscription (81);

3° dépôt d'un rapport en vue de la modification de l'objet social d'une S.P.R.L., d'une S.C.R.L., d'une S.A. ou d'une S.C.A. (82);

4° dépôt d'un rapport en vue de la distribution d'un acompte sur dividendes (83);

(76) Soit le contrôle du rapport de gestion et le contrôle du respect de la réglementation des conflits d'intérêts (art. 523 et 524 du Code des sociétés).

(77) Art. 219, 313, 395, 423, 602, 657 et 844 du Code des sociétés.

(78) Art. 220, 396, 445 et 657 du Code des sociétés.

(79) Art. 695 et 705 du Code des sociétés.

(80) A ce sujet, v.: G. BATS, «De bedrijfsrevisor en de inbreng van immateriële bestanddelen», *B.C.N.A.R.*, 1990, liv. 4, pp. 51-77; M. CLAES, «Les apports en nature et le rapport du réviseur d'entreprises», *Rev. b. compt.*, 1987, liv. 3, pp. 37-46; G. DELVAUX, «Aspects de contrôle à l'occasion de l'apport en société d'un fonds de commerce: mission du réviseur d'entreprises», in H. COUSY, B. TILLEMAN et A. BENOIT-MOURY (éd.), *Le fonds de commerce*, Bruges, la Chartre, 2001, pp. 425 et s.; A. KILESSSE, «Les évolutions récentes de certaines missions particulières visées par le droit des sociétés», in *Liber Amicorum Henri Olivier*, pp. 309 et s.; M. VANDER LINDEN, «Le rapport révisoral en cas d'apport en nature», in *Comptabilité et fiscalité pratiques*, 1994, pp. 451 et s.

(81) Art. 590 et 591 du Code des sociétés.

(82) Art. 287, 413, 559 et 657 du Code des sociétés.

(83) Art. 618 et 657 du Code des sociétés.

5° dépôt d'un rapport pour le contrôle du rapport d'échange en cas de fusion ou de scission (84), sauf dans les hypothèses où une société mère absorbe sa filiale à 100 % (85) et où, dans le cadre d'une scission, les associés y renoncent unanimement (86) (87);

6° dépôt d'un rapport dans la perspective de la liquidation volontaire d'une S.P.R.L., d'une S.C.R.L., d'une S.A. ou d'une S.C.A. (88) (89);

7° dépôt d'un rapport en vue de la transformation d'une société dotée de la personnalité juridique régie par le Code, autre qu'une société agricole ou un G.I.E. (90) (91);

8° dépôt d'un rapport en cas d'émission d'actions sans désignation de valeur nominale en dessous du pair comptable des actions anciennes de la même catégorie au sein d'une S.A. ou d'une S.C.A. (92);

9° dépôt d'un rapport en cas de limitation ou de suppression du droit de souscription préférentielle au sein d'une S.A. ou d'une S.C.A. (93).

Bref, dans chaque cas, le commissaire est investi de la mission spécifique de fournir un rapport qui éclairera les organes compétents de la société et, en particulier, l'assemblée générale, dans la perspective de décisions particulièrement importantes pour l'entreprise ou ses actionnaires (94).

Toutefois, le droit des sociétés n'est pas la seule discipline à imputer des tâches d'une nature particulière aux commissaires. C'est ce que l'on se propose d'examiner maintenant.

B. Droit du concordat judiciaire: l'obligation d'information en cas de menaces pour la continuité de l'entreprise

43. L'article 58 de la loi du 17 juillet 1997 relative au concordat judiciaire a inséré, dans l'article 64^{sexies} L.C.S.C., un § 2, devenu, après codification, l'article 138 du Code des sociétés. Selon cette disposition, «*les commissaires qui constatent, au cours de leur contrôle, des faits graves et concordants susceptibles de compromettre la continuité de l'entreprise, en informant les administrateurs par écrit et de manière circonstanciée*».

(84) Art. 695, 708, 731 et 746 du Code des sociétés.

(85) Art. 719 et s. du Code des sociétés.

(86) Art. 734 et 749 du Code des sociétés.

(87) A ce sujet, v.: S. GOETHALS, «Les fusions et les scissions. Programme de contrôle et rapport du réviseur d'entreprises, IRE, *Bull. d'Info*, 1995, n° 1, pp. 3 et s. (1ère partie) et n° 2, pp. 2 et s. (2e partie); A. KILESE, «Les évolutions récentes de certaines missions particulières visées par le droit des sociétés», *loc. cit.*

(88) Art. 181 du Code des sociétés.

(89) A. KILESE, *loc. ult. cit.*

(90) Art. 436, § 2 et 777 du Code des sociétés.

(91) A ce sujet, v.: A. KILESE, *loc. ult. cit.*

(92) Art. 582 et 657 du Code des sociétés.

(93) Art. 596, 598 et 657 du Code des sociétés.

(94) Sur tout ceci, v.: M. DE WOLF, «Droit comptable, rapports révisoraux et Code des sociétés», *Rev. not. belg.*, 2001, pp. 515 et s., spéc. pp. 533-535.

Il incombe alors au conseil d'administration de délibérer sur les mesures susceptibles d'assurer la continuité de l'entreprise pendant un délai raisonnable.

Si, dans un délai d'un mois à dater de la communication de l'information par le commissaire, celui-ci n'est pas informé de la délibération du conseil d'administration sur les mesures prises ou envisagées à cet égard ou s'il estime que ces mesures ne sont pas susceptibles d'assurer la continuité de l'entreprise pendant un délai raisonnable (95), il a la *faculté* (96) de communiquer ses constatations au président du tribunal de commerce, sans encourir le risque de subir les foudres de l'article 458 du Code pénal, rendu applicable au secret professionnel du réviseur d'entreprises par l'article 27, al. 2 de la loi du 22 juillet 1953. Nul doute qu'il s'agit là d'une expression supplémentaire du souci d'assurer l'information la plus exhaustive possible au profit de la juridiction consulaire, dans sa mission de détection des entreprises en difficulté.

Est-ce à dire que le caractère facultatif d'une telle dénonciation garantit au commissaire une large marge de manœuvre dans la révélation de la situation difficile de la société dont il a la charge de contrôler les comptes? Nous ne le pensons pas.

44. On sait, en effet, que le contrôle des comptes annuels et de la situation financière constitue, aux termes de l'article 142 du Code des sociétés, le premier volet des prérogatives du commissaire (§ 1^{er}, II, A, *supra*). On sait tout autant que cette même disposition légale fait devoir au commissaire de contrôler la régularité, au regard du droit des sociétés (97) et des statuts, des opérations à constater dans les comptes annuels (§ 1^{er}, II, B, *supra*).

Par ailleurs, s'agissant de ce dernier point, il incombe au commissaire de dénoncer les irrégularités au conseil d'administration (98) et, s'il n'y est pas remédié, à l'assemblée générale (99).

Or, il ne fait guère de doute que, dans le cas d'espèce visé par l'article 138 du Code des sociétés, les autres dispositions gouvernant le statut du commissaire peuvent également trouver à s'appliquer.

Comment imaginer, dans une telle hypothèse, que le conseil d'administration récalcitrant puisse, sans se contredire, envisager de passer d'une comptabilité conçue dans une optique de *going concern* à une comptabilité davantage conçue dans une optique

(95) A l'encontre de l'orientation générale imprimée à la fonction révisorale par la loi du 21 février 1985, cette dernière hypothèse consacre de la sorte une faculté d'immixtion du commissaire dans la gestion même de la société.

(96) Et non l'*obligation* (v. les mots: «... ils *peuvent* communiquer...», dans l'article 138).

(97) En ce compris, bien entendu, le droit comptable (sur ce point, voy., entre autres: P. VAN OMMESLAGHE, «Droit des sociétés et droit comptable», in *Mélanges Pirson*, Bruxelles, Bruylant, 1989, pp. 293 et s.).

(98) A défaut de quoi il engage sa responsabilité sur pied de l'art. 140, al. 2 C. Soc.

(99) Voy., sur ce point, l'art. 144, 6^o C. Soc., qui précise toutefois que la mention des irrégularités «*peut être omise lorsque la révélation de l'infraction est susceptible de causer à la société un préjudice injustifié, notamment parce que le conseil d'administration a pris des mesures appropriées pour corriger la situation d'illégalité ainsi créée*».

de liquidation (100) ou, à tout le moins, de discontinuité? A défaut, pour le conseil, de procéder à ce changement de perspective comptable, le commissaire, au nom du premier volet de ses prérogatives, ne pourra sans doute pas approuver les comptes de la société, dans la mesure où ils ne reflèteraient pas l'*image fidèle* du patrimoine de l'entreprise (101), dont il est en quelque sorte le gardien (102).

De la même manière, l'hypothèse envisagée risque souvent de recouper un cas d'application de l'article 633 du Code des sociétés (procédure de la sonnette d'alarme). Du reste, la loi relative au concordat judiciaire le reconnaît elle-même puisqu'elle précise, en son article 9, § 1^{er}, al. 2 que «*la continuité de l'entreprise d'une personne morale peut en tout cas être considérée comme compromise si les pertes ont réduit l'actif net à moins de la moitié de la valeur du capital social*»: comment mieux établir la connexion avec l'article 633 du Code des sociétés? Or, on le sait, à défaut pour le conseil d'administration de convoquer une assemblée générale sur pied de l'article 633 du Code – ce qui sera à coup sûr le cas dans l'hypothèse envisagée –, il incombera alors au commissaire, agissant cette fois dans le cadre du second volet de ses prérogatives, de dénoncer, dans son rapport à l'assemblée générale – par définition public (103) –, cette violation du droit des sociétés.

Bref, la révélation des difficultés dans lesquelles se débat la société sera en tout état de cause assurée par le commissaire, dans des documents auxquels auront de toute façon accès les juridictions consulaires.

45. Ne procéderait-il pas, du reste, à une telle dénonciation qu'il s'exposerait à des poursuites, le cas échéant pénales (104)! C'est dire combien la souplesse apparente de l'article 138 du Code occulte une réalité bien plus contraignante pour le

(100) Voy., sur ce point, l'article 28, § 2 de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés.

(101) Le principe de l'image fidèle, dont certains ont pu écrire qu'«[il] domine aujourd'hui l'édifice du droit comptable» (F. PASQUALINI et V. PASQUALINI-SALERNO, «La nature de la faute justifiant le relèvement judiciaire des fonctions d'un commissaire aux comptes», note sous Cass. fr., 14 novembre 1995, *Rev. Soc.*, 1996, pp. 279 et s., spéc. p. 284), est consacré en Belgique par l'article 3 de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés.

(102) Certes, l'article 59 de la loi du 17 juillet 1997 impose désormais au conseil d'administration de justifier, dans le rapport visé aux art. 95 et s. C. Soc., l'application des règles comptables de continuité, lorsque le bilan fait apparaître une perte reportée, ou lorsque le compte de résultats fait apparaître pendant deux exercices successifs une perte de l'exercice. Cette situation ne dispense évidemment pas le commissaire de respecter, dans le cadre de ses attributions, les obligations qui gouvernent son statut, indépendamment de l'attitude – légale ou illégale – parallèlement adoptée par le conseil d'administration.

(103) Voy., sur ce point, les art. 98 et s. C. Soc.

(104) Ne pourrait-il pas être, par exemple, soutenu qu'en ne révélant pas que les comptes annuels, systématiquement conçus dans une optique de continuité contre toute évidence, ne reflètent pas l'image fidèle du patrimoine de la société, le commissaire se rend complice, voire coauteur, de l'infraction de faux dans les comptes annuels commise de la sorte par les administrateurs? La particulière sévérité d'un arrêt de la Cour d'appel de Liège du 25 janvier 1996 dans une hypothèse pourtant bien moins tangente (*Rev. prat. soc.*, 1997, pp. 179 et s. et observations A. BENOIT-MOURY et N. THIRION, «La responsabilité pénale du réviseur d'entreprises: Epée de Damoclès ou Tigre de papier?») nous incite à penser qu'un tel raisonnement pourrait très aisément être accueilli par une certaine jurisprudence.

commissaire, en raison des autres dispositions qui déterminent la teneur générale de sa mission (105).

II. Responsabilité du commissaire

46. Deux interrogations méritent d'être examinées successivement à cet égard: d'une part, quel est le fondement légal de la responsabilité civile du commissaire dans le cadre des litiges qui surviendraient à l'occasion de l'exercice de l'une ou l'autre des missions spécifiques mentionnées à la section précédente (A)? D'autre part, une fois ce fondement légal déterminé, quelles en sont les conséquences concrètes du point de vue du régime de responsabilité applicable (B)?

A. Le fondement légal de la responsabilité du commissaire

47. L'article 140 du Code des sociétés, examiné ci-avant (106), est-il également de mise lorsqu'il s'agit d'apprécier la responsabilité du commissaire dans l'exercice des missions spécifiques qui lui sont confiées par la loi? Ou bien faut-il plutôt appliquer les règles civilistes de la responsabilité contractuelle et délictuelle? La doctrine est partagée (107).

Si la question n'a guère d'importance en ce qui concerne l'art. 140 du Code des sociétés, al. 1^{er}, dans la mesure où l'on s'accorde à considérer que celui-ci n'est qu'une application des règles du droit commun de la responsabilité contractuelle, en revanche, l'interrogation garde toute sa pertinence au regard de l'alinéa 2, car celui-ci, en tant qu'il vise en tout cas la situation des tiers, consacre une disposition spécifique par rapport aux préceptes généraux en matière de responsabilité délictuelle.

Pour notre part, nous adhérons à la thèse du retour au droit commun de la responsabilité, essentiellement pour des considérations d'ordre exégétique, lorsque sont en cause les missions spécifiques issues du droit des sociétés *sensu stricto*: compte tenu de sa place dans le Code des sociétés (c'est-à-dire au chapitre premier du titre VII du Livre IV, intitulé «Contrôle des comptes annuels et des comptes consolidés»), l'article 140 du Code ne peut viser *que* la responsabilité découlant des missions légales du commissaire reprises sous ce titre.

En revanche, dès que l'on quitte la sphère de ces missions et que l'on intègre celle des tâches spécifiques attribuées ponctuellement au contrôleur par le droit des socié-

(105) Sur les missions du commissaire dans la nouvelle réglementation concordataire, v. aussi: H. OLIVIER, «L'entreprise en difficulté et le droit des sociétés après la nouvelle loi sur le concordat», *DAOR*, 1998, n° 46, pp. 9 et s.

(106) *Supra*, § 1^{er}, IV.

(107) En faveur de la première solution, semble-t-il: A. BENOIT-MOURY, «Les pouvoirs et les responsabilités des commissaires», *loc. cit.*, p. 43; en faveur de la seconde: P.-A. FORIERS et M. VON KUEGELGEN, «La responsabilité civile des réviseurs et experts-comptables», *loc. cit.*, p. 58.

tés, ce sont les règles classiques de responsabilité qui prennent le relais, faute pour le législateur d'avoir étendu le champ d'application de cet article 140 aux missions particulières de droit des sociétés incombant au commissaire et disséminées dans l'ensemble du Code des sociétés. Toutefois, certains particularismes restent attachés au statut du commissaire. Il conviendra d'analyser très brièvement dans B le régime hybride qui en découle.

Dans la logique de l'argument exégétique que nous prônons, il faut, en revanche, considérer que la faculté de dénonciation au président du tribunal de commerce en cas de difficultés économiques et financières, visée à l'article 138 du Code, figure bien, compte tenu de sa place sous le chapitre Ier du titre VII du Livre IV du Code, au rang des «fonctions» évoquées à l'article 140 du Code des sociétés. Ainsi, en cas de dénonciation précipitée au président du tribunal de commerce, pourra-t-on déceler l'assise d'une possible responsabilité du commissaire à l'égard de la société, pour faute commise dans l'exercice de ses fonctions; ainsi encore, en cas d'absence de dénonciation, alors que le droit des sociétés eût exigé de la part des administrateurs une action positive (ex. le déclenchement de la procédure de la «sonnette d'alarme»), la responsabilité du contrôleur sera-t-elle susceptible d'être mise en cause par les tiers, au titre de l'article 140, al. 2. A ce propos, il nous suffit de renvoyer, pour plus de détails, à ce qui a été écrit au sujet de cette disposition particulière (108).

B. Le régime de la responsabilité dans l'accomplissement de missions légales spécifiques

48. Dans les relations avec la société au service de laquelle il devra exécuter ses missions légales spécifiques, le commissaire sera soumis aux principes classiques de la responsabilité contractuelle. La société pourrait néanmoins agir aussi sur la base de la responsabilité extra-contractuelle, dès lors que les conditions du concours exigées par la Cour de cassation seraient remplies. En l'occurrence, il ne doit s'agir ni d'un manquement purement contractuel, ni d'un dommage purement contractuel: tel serait le cas, couramment cité en exemple, si le manquement contractuel était en même temps constitutif d'un délit pénal (par exemple, un faux en écritures). L'intérêt tient, on l'a vu déjà (109), à la portée limitée de la décharge et à l'allongement des délais de prescription.

A l'égard des tiers, seuls les articles 1382 et suivants du Code civil seront appelés à jouer. C'est alors le droit commun de la responsabilité civile extra-contractuelle qui joue à plein.

49. En ce qui concerne la possibilité d'échapper à ces mécanismes de responsabilité, une similitude et deux différences doivent être soulignées par rapport à la situation du commissaire dans l'accomplissement de ses missions légales générales.

D'abord, la similitude: s'agissant de missions légales, fussent-elles spécifiques, la raison commande, tout autant que pour les fonctions générales du commissaire, de

(108) *Supra*, § 1^{er}, IV, A et B.

(109) *Supra*, n° 36.

refuser, en application de l'article 9*bis* de la loi du 22 juillet 1953, l'admissibilité des clauses d'exonération de responsabilité.

Ensuite, les deux différences. Premièrement, la question de la décharge est plus délicate que dans l'hypothèse des missions générales, où la compétence de l'assemblée générale ne fait aucun doute (110). Dans l'hypothèse des missions particulières, tout dépendra, en fin de compte, de l'organe auquel le rapport spécifique doit être remis et qui a le pouvoir de prendre une décision sur la base de ce rapport: assemblée générale ou conseil d'administration, selon le cas. Deuxièmement, selon une certaine doctrine tout au moins (111), les délais abrégés de prescription du droit des sociétés ne s'appliqueraient pas à l'égard des missions légales particulières du commissaire. Ce seraient donc les délais du droit civil qui devraient primer. Dans cette perspective, la question s'est posée de savoir si l'article 2276*ter* du Code civil, qui prévoit des délais de prescription abrégés pour l'action en responsabilité professionnelle des experts, pouvait, à défaut, être déclaré applicable aux commissaires, tout au moins dans le cadre des relations l'unissant à la société pour le compte de laquelle il a rédigé son rapport. La notion d'*expert*, visée à l'article 2276*ter* du Code civil, paraît devoir être circonscrite assez étroitement et l'IRE a recommandé, dès lors, une grande prudence quant à la portée de cet article 2276*ter* du Code civil (112). Il semble donc que, sous l'angle de la prescription, le droit commun joue, ici aussi, à plein.

(110) *Supra*, n° 39.

(111) P.-A. FORIERS et M. VON KUEGELGEN, *loc. cit.*, p. 59.

(112) IRE, *Rapport annuel*, 1990, p. 160.

§ 3. AUTRES MISSIONS EXTRA-LEGALES DU COMMISSAIRE ET REGIME DE RESPONSABILITE CIVILE

50. Les réviseurs jouent un rôle de conseiller auprès de nombreuses sociétés. Il y a donc toute une série de missions que les réviseurs d'entreprises peuvent assumer au profit des sociétés dont ils ont par ailleurs la charge, le cas échéant, de contrôler les comptes. Mais alors l'indépendance du commissaire doit être assurée au moment de la mise en œuvre de ses missions légales.

Ces autres missions, à défaut de disposition dérogatoire expresse, sont entièrement soumises au droit commun de la responsabilité civile. Les derniers remugles de spécificités liées au droit des sociétés, relevés à l'occasion de l'analyse des missions légales spécifiques du commissaire (113), disparaissent ici.

Ainsi, les mécanismes traditionnels de la responsabilité contractuelle et extra-contractuelle sont, selon le cas, entièrement d'application; ainsi encore, selon la meilleure doctrine, l'article 9*bis* de la loi du 22 juillet 1953 cesse de s'appliquer (114), de sorte que les clauses d'exonération de responsabilité deviennent parfaitement admissibles dans les limites du droit commun, dès lors qu'elles concernent exclusivement les missions extra légales du réviseur; ainsi enfin, les délais de prescription sont exclusivement ceux du droit civil.

(113) *Supra*, § 2, II.

(114) P.-A. FORIERS et M. VON KUEGELGEN, *loc. cit.*, p. 34.

CHAPITRE 2

QUELQUES PERSPECTIVES QUANT A LA RESPONSABILITE PENALE DU REVISEUR D'ENTREPRISES

LIEVEN DUPONT

Professeur ordinaire de Droit pénal à la K.U.Leuven

SILVIA VAN DYCK

Assistante à l'Institut de Droit pénal à la K.U.Leuven

Ce texte a été clôturé le 1^{er} mars 2002.

Le texte original de l'auteur est en néerlandais. Le texte qui suit est une traduction libre. En cas de doute sur l'interprétation d'un mot ou d'une phrase, il convient de se référer au texte original.

INTRODUCTION

1. Celui ou celle qui a participé à la journée d'étude organisée le 7 mai 1996 par l'Institut des Reviseurs d'Entreprises, relative aux «*Sources de la responsabilité du réviseur*», aura probablement – à la lecture du présent texte – une impression que les psychologues qualifient de «déjà-vu». Il ne faut cependant nullement être psychologue pour savoir que cette impression est justifiée. En effet, le présent texte reprend sciemment le rapport rédigé au sujet de la responsabilité pénale du commissaire dans le cadre de la journée d'étude précitée (1). Les *similitudes* entre le rapport rédigé à l'époque et le présent texte sont aussi significatives que les différences. Les *similitudes* se réfèrent aux considérations toujours pertinentes relatives à cette thématique. Les *différences* ont, quant à elles, trait aux modifications survenues entre-temps (notamment en matière de législation et de jurisprudence). Pour n'en citer que deux: 1° le nouveau Code des sociétés (C. Soc.) introduit par la loi du 7 mai 1999 contenant le Code des sociétés (M.B., 6 août 1999, deuxième édition) entré en vigueur le 6 février 2001 et qui a bouleversé (2) bon nombre de dispositions qui sont pertinentes pour la problématique de la responsabilité pénale de la fonction auparavant dénommée «commissaire-réviseur» et qui à présent se nomme «commissaire» (3); 2° la loi du 4 mai 1999 instaurant la responsabilité pénale des personnes morales, qui a remplacé la complexité juridique due à l'absence, à l'époque, de responsabilité pénale des personnes morales par la non moins grande complexité de responsabilité pénale des personnes morales (4). Pour exprimer les choses clairement: le présent texte est une actualisation et une *mise à jour* d'un rapport plus ancien qui, conformément au souhait des organisateurs de cette journée d'études, est axé sur le besoin d'information des commissaires désireux de fonctionner selon des normes professionnelles actuelles et qui peuvent prétendre à une obligation de vigilance de la part des personnes supposées connaître les moindres rouages du droit des entreprises et plus précisément, du droit pénal des entreprises.

2. Lors d'une journée d'études dédiée à la responsabilité du commissaire, il est parfaitement légitime de s'attacher à la responsabilité pénale de ce dernier. Le champ d'action d'un commissaire s'est en effet transformé en un véritable champ de mines

(1) L. DUPONT, «Quelques aspects de la responsabilité pénale du commissaire-réviseur», dans Institut des Reviseurs d'Entreprises, *Sources de responsabilité du réviseur d'entreprises*, Etudes IRE, Droit 2/96, 69-104.

(2) La fonction de contrôle en tant que commissaire dans une société est exclusivement réservée aux réviseurs d'entreprises. Il en va ainsi depuis la Loi du 21 février 1985 relative à la réforme du révisorat d'entreprises. Cependant, même après 1985, le législateur a continué à utiliser la terminologie de commissaire-réviseur. Le Code des sociétés y apporte une modification expresse: il mentionne exclusivement les «commissaires» (lorsqu'ils sont désignés par l'assemblée générale) et les «réviseurs d'entreprises» chargés de la mission de commissaire (lorsqu'ils sont désignés par le tribunal de commerce). Par conséquent, il est superflu de parler d'un «commissaire-réviseur», étant donné que chaque commissaire est forcément réviseur. Voir en ce sens: L. LIEVENS, *Wetboek van Vennootschappen. Een artikelsgewijze commentaar op Boek IV, Titel VI & Titel VIII: Jaarrekeningen en Controle*, Gand, Mys & Breesch, 2001, 60.

(3) Code des sociétés, introduit par l'art. 2 de la Loi du 7 mai 1999 (M.B., 6 août 1999, deuxième édition), dont l'entrée en vigueur était prévue au plus tard le 6 février 2001 (art. 25).

(4) Loi du 4 mai 1999 instaurant la responsabilité pénale des personnes morales (M.B., 22 juin 1999, première édition). Le présent texte cite cette Loi sous l'intitulé de Loi sur la responsabilité pénale des personnes morales.

pénal suite à l'intensification de la législation pénale ou à l'accroissement du nombre de dispositions impératives qui, en cas de non-respect, font l'objet de dispositions pénales. Certes, les condamnations pénales d'un commissaire demeurent jusqu'à présent plutôt exceptionnelles (5), mais cela n'enlève absolument rien, ni à l'ampleur des risques relevant du droit pénal qu'encourt le commissaire ni au besoin de le lui faire remarquer par le biais d'informations préventives. Les possibilités que le commissaire a d'être confronté au droit pénal sont devenues d'autant plus réelles suite à l'augmentation de la fraude fiscale à grande échelle et de la criminalité économico-financière organisée qui s'infiltrent de plus en plus dans les activités de bon nombre d'entreprises qui, apparemment, fonctionnent en toute légalité et avec lesquelles le commissaire peut être en contact (6).

3. Par opposition à la problématique de la responsabilité civile, déjà maintes fois étudiée en détail (7), la question de la responsabilité pénale du réviseur d'entreprises en sa qualité de commissaire (8) a, jusqu'à présent, été abordée moins fréquemment

(5) Lors d'une journée d'études destinée aux réviseurs d'entreprises, organisée par l'IRE, le 14 décembre 1990, et consacrée à la thématique «Le réviseur d'entreprises et le droit pénal», J.P. BONTE a conclu son allocution en ces termes: «... que ... le nombre de situations où le réviseur d'entreprises peut être soumis à une responsabilité pénale n'est pas des moindres. Une situation qui contraste nettement avec la quasi-inexistence de jurisprudence en la matière. Les réviseurs d'entreprises peuvent uniquement se réjouir de l'application (provisoirement) extrêmement limitée de ces dispositions pénales» (voir J.P. BONTE: «Quelques infractions pénales de droit commun et les infractions spécifiques au droit des sociétés et comptable», dans Institut des Réviseurs d'Entreprises (éd.), *Le réviseur d'entreprises et le Droit pénal*, C.B.N.C.R., 1991/1, 39-53). Personnellement, nous sommes d'avis que la volonté croissante de combattre la criminalité économique et financière, qui s'exprime notamment par une spécialisation de plus en plus marquée des parquets, permet de supposer que l'époque de la quasi-immunité pénale du commissaire appartiendra progressivement au passé. Voir notamment, Bruxelles, 29 juin 1999 (*non édité*) concernant notamment la falsification des comptes annuels et l'utilisation de comptes annuels falsifiés, affaire dans laquelle un (commissaire) réviseur a été condamné en tant que complice (jugement confirmé en cassation: Cass. 3 mai 2000, *Arr. Cass.* 2000, n° 268). En l'espèce, il s'agissait d'une compagnie d'assurance pour laquelle le commissaire-réviseur avait délibérément certifié des comptes annuels falsifiés qu'il était censé vérifier en sa qualité de commissaire-réviseur agréé par l'Office de Contrôle des Assurances.

(6) Voir à cet effet, *in extenso*: *L'expert-comptable et les autorités judiciaires collaborent dans le cadre de la lutte contre la criminalité financière organisée*, Rapport d'un colloque organisé au Palais des Congrès de Bruxelles par l'IEC et le pouvoir judiciaire, Institut des Experts-comptables, *sine dato*, 136 p. Les considérations qu'il contient s'appliquent également *mutatis mutandis* aux commissaires et sont toujours d'actualité.

(7) Voir notamment les références bibliographiques détaillées citées dans: P.-A. FORIERS et M. VON KUEGELGEN «La responsabilité civile des réviseurs et experts-comptables», *Rev. dr. U.L.B.*, 1992, édition 6, 11-61; A. VAN OEVELEN, «De rol en de civielrechtelijke aansprakelijkheid van de commissaris», dans X. (éd.), *Handels-, Economisch en Financieel Recht, Postuniversitaire cyclus Willy Delva*, Gand, Mys & Breesch, 1995, 233-284, P. KILESTE et M. CALUWAERTS, «La responsabilité du réviseur d'entreprises, notamment en cas de fraude» dans *La révision des comptes annuels et des comptes consolidés, AEDBF Yearbook 1995*, Gand, Mys & Breesch, 1995, 190-232, et autres contributions dans ce recueil.

(8) En vertu de l'art. 130 du Code des sociétés (ancien art. 64, § 1^{er} du Code des sociétés, tel que modifié par la Loi du 21 février 1985 relative à la réforme du révisorat d'entreprises), les commissaires sont désignés par l'assemblée générale des actionnaires parmi les membres, personnes physiques ou morales, de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises. Conformément aux art. 4 et 4bis de la Loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises, tant les personnes physiques que morales (sociétés civiles, telles que visées à l'art. 33 de la Loi du 22 juillet 1953) peuvent acquérir la qualité de membre de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises. La désignation d'un commissaire en vue du contrôle de la situation financière, des comptes annuels et des opérations à constater dans les comptes annuels est obligatoire pour l'ensemble des personnes morales (art. 142 C. Soc.), à l'exception des sociétés en nom collectif, sociétés en commandite simple, sociétés coopératives à responsabilité illimitée dont tous les associés à responsabilité illimitée sont des personnes physiques et les petites sociétés aux termes de l'art. 15 du C. Soc. (voir également exceptions à ce dernier point à l'art. 141 du C. Soc.).

et de façon relativement moins approfondie, à l'exception toutefois de la thématique du secret professionnel (9). Il y a une explication technique à cela.

Au niveau des considérations ayant trait à la responsabilité civile, il est possible de se référer aux dispositions de droit commun relatives à la responsabilité contractuelle et extra-contractuelle, de préciser dans quelle mesure elles s'appliquent aux réviseurs et d'analyser ultérieurement les dispositions particulières d'application au commissaire dérogeant aux règles de droit commun. Bien que celles-ci soient nombreuses, une énumération relativement exhaustive est néanmoins possible (10).

Eu égard au principe de légalité, une approche basée sur le droit pénal doit, par contre, toujours et nécessairement reposer sur les dispositions légales rendant certains comportements punissables. Dès lors, l'étude de la problématique de la responsabilité pénale du réviseur d'entreprises, en sa qualité de commissaire, implique l'inventaire et le commentaire des dispositions pénales les plus diverses ayant trait aux faits et gestes professionnels du commissaire dans les contextes spécifiques dans lesquels celui-ci opère. L'ampleur et la complexité technique d'une telle mission présentent cependant une envergure telle que, dans le cadre de la présente étude, nous devons nécessairement nous limiter à une approche exemplative. Par conséquent, nous ne pouvons prétendre être complets.

Dans le § 1^{er}, nous rappelons quelques principes de base relatifs à la responsabilité pénale en général. Selon la nécessité ou l'utilité, ces principes seront concrétisés plus en détail lors de l'analyse ultérieure de la problématique spécifique de la responsabilité pénale du commissaire. Dans le § 2, nous procédons à une brève analyse des dispositions pénales contenues dans le nouveau Code des sociétés auxquelles le commissaire risque d'être confronté. Dans le § 3, nous traitons de différentes autres infractions dont un commissaire peut se rendre coupable. Dans ce paragraphe, nous vous présentons également brièvement les délits informatiques punissables eu égard à la récente législation. Le § 4 consiste, vu leur importance – et toute proportion gardée – en une analyse relativement détaillée des faux en écriture punissables d'un point de vue pénal. Une attention toute particulière est consacrée à la relation qui existe entre ce délit de droit commun et les délits ayant trait aux rapports écrits rédigés par le commissaire. Le § 5 aborde la problématique de la responsabilité pénale des personnes morales et, plus particulièrement, la question de la portée de l'article 132 du Code des sociétés.

Afin de compenser quelque peu le caractère inévitablement exemplatif du présent texte, nous vous proposons, en annexe, un relevé complet des dispositions pénales figurant dans le Code des sociétés.

(9) Voir à cet effet: P. BERNARD, «Le secret professionnel: la vision du magistrat», dans *Le réviseur d'entreprises et le Droit pénal, o.c.*, 71-83; M. FRANCHIMONT, «Het beroepsgeheim van de bedrijfsrevisor», *St. Acc. Bedr.* 1986, édition 2, 1-51; L. HUYBRECHTS, «Gebruik en misbruik van het beroepsgeheim, inzonderheid door revisoren, accountants en advocaten», *T.B.H.*, 1995, 664-681. J. LIEVENS, «Le secret professionnel du réviseur d'entreprises et de l'expert-comptable», dans *Le réviseur d'entreprises et le Droit pénal, o.c.*, 86-99; R. PRIOUX et C. BERTSCH, «Le secret professionnel du réviseur d'entreprises face au souci croissant d'information et de transparence», dans *La révision des comptes annuels et des comptes consolidés, Yearbook 1995, Cahiers AEDBF, Gand, Mys & Breesch, 1995, 67-85* et les références qui y sont citées; R. PRIOUX, «Les exceptions au secret professionnel du réviseur d'entreprises», dans *La révision des comptes annuels et des comptes consolidés, Cahiers AEDBF/EVBFR, Bruxelles, Bruylant 2000, 49-70.*

(10) Voir, par exemple, la remarquable étude de K. AERTS, *Taken en aansprakelijkheid van commissarissen en bedrijfsrevisoren*, Bibliothèque de Droit Commercial Larcier, *Droit des sociétés et droit financier*, Bruxelles-Gand, Larcier, 2002, 199 p.

I. La notion de «responsabilité pénale» (11)

4. Le droit pénal est une discipline juridique au sein de laquelle la thématique de la responsabilité occupe une position centrale. On ne peut en dire autant des autres branches du droit tels que, par exemple le droit constitutionnel ou le droit familial, où d'autres accents priment. Avant de présenter différents principes de base relatifs à la responsabilité pénale, il nous paraît, par conséquent, utile de décrire plus amplement la notion de «responsabilité pénale». En effet, cette notion s'utilise dans le langage juridique mais également dans le langage courant, et ce dans les contextes et acceptions les plus divers. De ce fait, nous risquons de ne plus savoir de quoi nous parlons précisément lorsque nous faisons mention de la responsabilité pénale.

5. Mise à part toute considération philosophique ou idéologique, la *responsabilité* représente «la possibilité de devoir se justifier», «l'obligation de devoir assumer ... ou de supporter les conséquences...». La «*responsabilité pénale*» signifie alors: l'obligation de subir les effets que le droit pénal associe à une violation pénale des normes (12), ou encore: l'obligation à laquelle une personne à qui l'on attribue et reproche un fait délictueux peut être soumise et qui consiste à supporter les conséquences pénales, et plus précisément les sanctions pénales liées au délit (13). La *pénalité* est une expression que l'on peut considérer comme étant la traduction en termes de sanctions de la notion de responsabilité pénale (14).

6. Il ressort de ce commentaire de la notion de responsabilité pénale qu'elle comporte au moins trois problématiques: 1° la problématique du délit qui débouche sur la responsabilité pénale et que l'on peut, par conséquent, qualifier d'*objet* de la responsabilité pénale (II); 2° la problématique du *sujet* de la responsabilité pénale: les personnes ou instances pouvant être déclarées pénalement responsables (III); et enfin, les *conséquences* de la responsabilité pénale: les sanctions pénales (IV).

(11) En considérant que des synonymes sont des termes ayant (quasi) la même signification, dans la version néerlandaise, les termes de «*aansprakelijkheid*» et de «*verantwoordelijkheid*» peuvent être qualifiés de synonymes. L'expression néerlandaise «*verantwoordelijkheid*» peut se traduire en français par «responsabilité» et en anglais par «responsibility». Ceci dit, pour l'expression «*aansprakelijkheid*», nous n'avons pas pu trouver de meilleure traduction que celle de «responsabilité». Cependant, en néerlandais, les termes «*aansprakelijkheid*» et «*verantwoordelijkheid*» ne sont pas synonymes à cent pour cent et permettent des nuances pour lesquelles nous ne disposons pas d'expressions équivalentes en français. L'expression néerlandaise «*verantwoordelijkheid*» fait plutôt référence au sujet de la personne pouvant être rendue pénalement responsable, c'est-à-dire de la personne soumise à l'obligation de se justifier... de rendre des comptes... qui se rend coupable de violation pénale des normes. L'expression «*aansprakelijkheid*», par contre, fait plutôt référence aux conséquences pouvant être associées à la responsabilité pénale suite à une violation pénale des normes: le fait de devoir assumer les conséquences, ce qui en anglais se traduit par le terme de «*liability*» qui est une traduction acceptable du néerlandais *aansprakelijkheid*.

(12) A.C. DANA, *Essai sur la notion d'infraction pénale*, Paris, Librairie générale de droit et de jurisprudence, 1982, n° 15.

(13) En ce sens, J. PRADEL, *Droit Pénal*, éd. 4, Paris, Ed. Cujas, 1984, 367. Ou encore: «... l'obligation de répondre de ses actes délictueux et en cas de condamnation, d'exécuter la sanction pénale prévue pour cette infraction», selon: G. STEFANI, G. LEVASSEUR, B. BOULOC, *Droit pénal général*, éd. 14, Paris, Dalloz, 1992, n° 305.

(14) En ce sens: W. NIEBOER, *Schets materieel strafrecht*, Arnhem, Gouda Quint BV, 1991, 19.

II. L'objet de la responsabilité pénale: le délit

7. Eu égard au principe de légalité pénale (article 12 et 14 du Code judiciaire et article 2 du Code pénal), la responsabilité pénale ne peut naître que d'un comportement spécifique clairement défini dans la loi pénale (action ou abstention), appelé *délit* juridico-technique pour lequel certaines peines légales ont été fixées. En bref, un délit peut être défini comme étant un comportement légalement punissable, typiquement délictueux, illégal et coupable (15).

A. Types de délits (*nullum crimen sine lege*)

8. Tout acte illégitime n'entraîne pas nécessairement la responsabilité pénale. Le non-respect d'un contrat ou le fait de provoquer un dommage à des tiers par sa faute, qui mettent par ailleurs la responsabilité civile en péril en vertu du droit civil, peuvent ne pas être du tout pertinents d'un point de vue pénal.

Vu le *principe de légalité*, un comportement (action ou abstention) ne peut donner lieu à la responsabilité pénale que s'il relève de l'une ou l'autre description légale des délits et lorsqu'il satisfait à tous les composants du délit qui y sont mentionnés; c'est-à-dire les composants allant à l'encontre du droit et typiques à un délit (dans la doctrine classique: l'élément matériel) et les composants de culpabilité et typiques à un délit (dans la doctrine classique: les formes de culpabilité appartenant à l'élément moral en termes d'intention et/ou de négligence). La première condition justifiant une responsabilité pénale est, dès lors, l'existence d'un comportement typiquement délictueux.

9. Par *types de délits* d'un comportement, on peut comprendre l'ensemble des conditions typiques à un délit spécifique et justifiant la pénalité de ce comportement, tels qu'elles ressortent explicitement ou implicitement de la description légale des délits ou de l'incrimination. En ce qui concerne la problématique de la responsabilité pénale du commissaire, cela signifie que celle-ci ne peut être invoquée que s'il est possible de faire référence aux dispositions du droit pénal punissant certaines formes spécifiques de comportement ou de négligence intentionnel, non intentionnel ou imprudent qui sont déclarées punissables. Un commissaire d'une S.P.R.L., par exemple, qui effectue (intentionnellement), de quelque façon que ce soit, des versements sur des actions et aux frais de la société ou qui reconnaît que des versements ont été effectués alors qu'ils ne l'ont pas été de la façon et au moment prescrits, fait preuve d'un comportement typiquement délictueux aux termes de l'article 347, 3^o du Code des sociétés (16) (ancien article 206, alinéa 1^{er}, *in fine*, des Lois coordonnées sur les sociétés commerciales (ci-après L.C.S.C.)). Cette disposition impose une amende de cinquante à dix mille francs (17) et stipule en outre que l'auteur peut être condamné à une peine de prison pouvant aller de un mois à une année (*n.d.l.r.*: d'un point de vue légistique, il s'agit d'une formulation extrêmement étrange des peines!).

(15) Voir à cet effet *in extenso*: L. DUPONT «De constitutieve elementen van het misdrijf», dans X (éd.), *Om deze redenen, Liber Amicorum A. Vandeplas*, Gand, Mys & Breesch, 1994, 201-228.

(16) Voir également: art. 387 (S.C.); 648, 5^o (S.A.) C. Soc.

(17) Dans la loi pénale, les montants ont été conservés lors de l'introduction de l'euro, même s'ils ont été convertis par une formule mathématique dans le montant actuellement valable en euro, voir J. ROZIE, «De euro en de geldboete: nieuwe wiskundige regels vanaf 1 januari 2002», *Tijdschrift voor Strafrecht*, 2000, 201-204.

Le type de délit *indique* l'illégalité et la culpabilité. Lors de l'appréciation de l'illégalité et de la culpabilité, la validité juridique de ces indications est examinée.

B. Illégalité (*nullum crimen sine iniuria*)

10. La responsabilité pénale ne suppose pas uniquement qu'un comportement déterminé correspond à une description légale du délit. Il est en outre requis que ce comportement soit illégitime, en contravention avec le droit ou, en d'autres termes, que ce comportement soit illégal.

Le type de délit *indique l'illégalité*. Lors de l'appréciation de l'illégalité, la validité juridique de l'illégalité indiquée par la typicité du délit est évaluée. On pourra conclure qu'un comportement typiquement délictueux est illégal s'il s'avère que – compte tenu de l'ensemble des circonstances concrètes, factuelles et juridiques – le comportement n'est pas permis, autorisé ou tolérable. Par conséquent, il est question d'illégalité lorsqu'il s'avère que la norme d'interdiction ou d'injonction impliquée dans la description du délit s'applique également intégralement dans la situation à apprécier concrètement.

11. Par contre, il ne peut être question d'illégalité lorsque la norme d'interdiction ou d'injonction contenue dans la description du délit a, eu égard aux particularités inhérentes à la situation spécifique, été levée par une contre-norme d'autorisation ou d'interdiction, appelée *justification légale* en droit pénal. Dans ce cas, le comportement est autorisé en vertu du droit et n'est, par conséquent, pas illégal (18). Par exemple, un état de nécessité, par lequel un bien juridique pénalement protégé est violé en raison de la nécessité absolue de garantir un autre bien juridique plus important, justifie un comportement délictueux et empêche que ce comportement ne soit qualifié d'illégal. Ainsi peut-on penser au cas où, eu égard à l'état de nécessité, le commissaire serait amené à violer le secret professionnel et à faire, par conséquent, preuve d'un comportement délictueux, sans que l'on ne puisse pour autant parler d'illégalité (19).

C. Culpabilité (*nullum crimen sine culpa*)

12. Le type de délit et l'illégalité ne suffisent pas à pouvoir conclure à la responsabilité pénale. La responsabilité pénale implique la culpabilité. A l'inverse du droit civil, le droit pénal ne connaît, en effet, pas de responsabilité exempte de culpabilité. Le droit pénal est un droit basé sur la culpabilité (20).

(18) Voir à cet effet *in extenso*: L. DUPONT, «De situering van het begrip wederrechtelijkheid in de theorie van het misdrijf», dans X (éd.) *Liber Amicorum J. D'Haenens*, Gand, Mys & Breesch, 1993, 127-145.

(19) L'état de nécessité a été reconnu dans un arrêt de la Cour de cassation rendu en date du 13 mai 1987 comme cause de justification autonome. Cet arrêt portant sur la divulgation d'une cachette de malfaiteurs avait trait à un médecin qui, invoquant l'état de nécessité, avait violé son secret professionnel en divulguant à la gendarmerie la cachette où se terrait un dangereux bandit en fuite qu'il avait soigné. Dans cet arrêt, la Cour de cassation précise dans quelles conditions l'état de nécessité justifie un comportement délictueux. Voir: Cass. 13 mai 1987, *Arr. Cass.* 1986-87, 1203 et *R.C.J.B.* 1989, note A. DE NAUW, «La consécration jurisprudentielle de l'état de nécessité» (597-630); voir également les annotations annexées à cet arrêt par Y. HANNEQUART, *J.L.M.B.* 1987, 1169-1174.

(20) Voir à cet effet un arrêt de principe rendu par la Cour de cassation dans lequel la Cour admet qu'un délit mentionné dans la mise à charge n'est pas punissable par le seul fait de sa réalisation matérielle. Voir Cass. 12 mai 1987, *Arr. Cass.*, 1986-87, 1194, avec conclusions de l'avocat-général J. DU JARDIN; Pas., 1987, I, 1056, *R.W.*, 1987-88, 538; *J.T.*, 1988, 439, *Rev. dr. pén.*, 1988, 711.

Indépendamment des autres acceptions que peut avoir le terme de *culpabilité* en droit pénal, la condition justifiant la responsabilité pénale est qu'il faut que *les faits puissent être reprochés*. La culpabilité, dans le sens de reprocher un acte, implique une disposition subjective qualifiée de négative en droit du fait de l'auteur vis-à-vis de son comportement ou de son abstention de comportement, c'est-à-dire une disposition inattendue de sa part ou ne pouvant être exigée de lui en termes de droit pénal. En vertu du droit pénal, une certaine conformité aux normes de droit pénal est attendue de toute personne sachant ou susceptible de savoir ce qu'elle peut ou doit faire et qu'elle peut ou doit se comporter conformément à cela. La culpabilité en tant que cause juridique de responsabilité pénale réside dans le fait que l'on puisse reprocher en droit à quelqu'un de s'être livré à un comportement délictueux alors qu'il savait ou aurait dû savoir qu'il était illégal, qu'il ne l'a pas évité alors qu'il aurait pu et dû le faire. La déclaration de culpabilité dans ce cas correspond à une imputation morale fondée (*imputatio moralis*): un comportement délictueux et illégal imputé matériellement ou de fait (*imputatio facti*) à quelqu'un lui est également imputé en droit: il est mis au débit de son compte d'un point de vue pénal. Lors de l'appréciation de la culpabilité, le jugement final débouche sur la responsabilité.

13. Etant donné que le droit pénal repose sur la double présomption, c'est-à-dire que, d'une part, chacun est censé connaître la loi ou a du moins l'obligation légale de la connaître et que, d'autre part, tout-un-chacun est en mesure de se comporter conformément aux normes, un comportement délictueux et illégal indique la faute ou que les faits peuvent être reprochés. Dans l'appréciation de la culpabilité, ces présomptions sont analysées pour voir si elles peuvent être retenues, compte tenu de l'auteur effectif et de sa sphère d'action concrète. Lors de l'appréciation de la culpabilité cependant, il peut s'avérer qu'il y ait des *causes d'excusabilité*, par exemple un cas de force majeure ou une erreur inévitable qui excluent, par conséquent, toute culpabilité et, de ce fait, la responsabilité pénale.

III. Le sujet de la responsabilité pénale

14. Le droit civil reconnaît la responsabilité des personnes morales et la responsabilité des actes d'autrui. Depuis la loi du 4 mai 1999 instaurant la responsabilité pénale des personnes morales, à l'inverse de la situation antérieure, les personnes morales peuvent également être déclarées pénalement responsables à l'instar des personnes physiques (21). Alors que, auparavant, les personnes morales pouvaient bénéficier de l'adage bien connu «*delinquere potest, sed non puniri*», tout comme les personnes physiques, la règle aujourd'hui d'application est la suivante: «*dura lex, sed lex: delinquere potest, ergo et puniri*».

Eu égard aux circonstances en vertu desquelles, d'une part, le commissaire agit par définition dans le cadre du fonctionnement des personnes morales et, d'autre part, que le commissaire peut être une société de réviseurs d'entreprises avec une personnalité juridique (art. 4bis juncto art. 33, § 1^{er} de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises; voir également art. 130 du Code des sociétés, ancien art. 64, § 1^{er} alinéa 2 des L.C.S.C.) ou que le commissaire peut en faire partie, il nous semble judicieux – pour autant que cela soit nécessaire pour la suite de notre exposé – d'expliquer brièvement quelques lignes de force de la loi du 4 mai 1999. La

(21) Loi du 4 mai 1999 instaurant la responsabilité pénale des personnes morales, *M.B.*, 22 juin 1999 (plus loin dans le texte: Loi sur la responsabilité pénale des personnes morales).

problématique spécifique de la responsabilité pénale du commissaire comme personne morale ou du commissaire faisant partie d'une société de réviseurs avec une personnalité juridique, au vu de la Loi sur la responsabilité pénale des personnes morales, sera traitée dans un autre paragraphe (§ 5).

A. Responsabilité pénale et personnes morales

15. La Loi sur la responsabilité pénale des personnes morales a engendré une modification importante en termes d'immunité pénale des personnes morales. Depuis l'entrée en vigueur de la loi du 2 juillet 1999, les personnes morales peuvent non seulement commettre des délits mais elles peuvent également être poursuivies et punies en tant que sujet légal. Etant donné que, selon le droit belge, la responsabilité pénale des personnes morales concerne une responsabilité *indépendante* et non dérivée, il n'est pas nécessaire qu'une personne physique soit identifiée si son comportement peut être attribué à une personne morale (22). L'article de base relatif à la responsabilité pénale des personnes morales a été inséré en tant qu'article 5 dans le Code pénal.

16. *Ratione personae*, le champ d'application de la loi est *général*. En principe, tant les personnes morales de droit privé que de droit public, sont responsables en vertu des conditions visées dans la loi (23). L'article 5, alinéa 3 du Code pénal prévoit une extension du champ d'application de la responsabilité pénale *ratione personae*. Différents groupements ne possédant pas, d'un point de vue juridique, la personnalité juridique, sont assimilés à des personnes morales en matière de responsabilité pénale: 1° les sociétés momentanées et sociétés internes; 2° les sociétés visées à l'actuel article 2, § 4 du Code des (sociétés de droit commun à objet commercial) et les sociétés en formation; 3° les sociétés civiles qui n'ont pas pris la forme d'une société commerciale (sociétés de droit commun à objet civil). D'autre part, l'article 5, dernier alinéa du Code pénal prévoit également une restriction: certaines personnes morales de droit public sont exclues du champ d'application de la loi.

17. *Ratione materiae*, il ressort du texte de loi (préambule de l'article 5 du Code pénal) qu'une personne morale peut, en principe, être déclarée pénalement responsable pour *toutes* les infractions éventuelles. Il n'existe aucune restriction en fonction de la nature ou de la catégorie du délit.

18. Pour qu'une personne morale puisse être déclarée pénalement responsable, il faut, bien entendu, que le délit puisse être *imputé* à la personne morale. La méthode d'imputation *matérielle* est déterminée à l'article 5, alinéa 1^{er} du Code pénal: toute personne morale est pénalement responsable des infractions qui sont intrinsèquement liées à la réalisation de son objet ou à la défense de ses intérêts ou de celles dont les faits concrets démontrent qu'elles ont été commises pour son compte. En ce qui concerne l'imputation morale, l'article 5 du Code pénal ne contient pas de dispositions spécifiques. Il incombe au juge des faits, dans tous les cas concrets, de détermi-

(22) Proposition de loi instaurant la responsabilité pénale des personnes morales, *Doc. parl.*, Sénat, 1998-99, n° 1217/1, 2 et n° 1271/6, 6; *Ann.*, Sénat, 1998-1999, 16 mars 1999, 7352 (plus loin dans le texte: Proposition de Loi instaurant la responsabilité pénale des personnes morales).

(23) En ce qui concerne les personnes morales de droit privé, voir: S. VAN DYCK, «De (privaatrechtelijke) rechtspersoon als strafbare dader van een misdrijf. Het toepassingsgebied ratione societatis privatus van de wet van 4 mei 1999», *T. Straf.*, 2001, 227-260.

ner si la composante culpabilité est présente dans le chef de la personne morale. Conformément à l'Exposé des motifs, il convient de démontrer que le délit résulte d'une décision intentionnelle prise au sein de la personne morale ou d'une négligence imputable à la personne morale (24). Ce volet de l'imputation doit, par conséquent, être développé dans la jurisprudence (25).

Il se peut que le législateur même désigne la personne ou les catégories de personnes qui, en principe, et à l'exclusion des autres, peuvent être déclarées pénalement responsables. Dans ce cas, on parle d'imputation *légale*. Il se peut également que, eu égard à la complexité d'une entreprise ou pour d'autres raisons, il faille déléguer les compétences, ce qui, dans certains cas, peut donner lieu à ce que l'on appelle généralement l'imputation *conventionnelle*. En tels cas se pose la question des répercussions de cette imputation sur la problématique de la pénalité de la personne morale dans de telles formes d'imputation. Nous abordons cette problématique plus en détail dans le § 5. L'article 132 du Code des sociétés (ancien art. 33, § 2 de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises) nous met, en effet, en présence d'un cas particulier de combinaison entre *imputation légale* et *conventionnelle*, plus précisément lorsque la mission de contrôle des comptes annuels et des comptes consolidés est confiée à une société de réviseurs.

Pour le réviseur d'entreprises qui, en sa qualité de commissaire, doit souvent se faire assister par des collaborateurs (26), se pose également la question relative aux restrictions et possibilités pénales en matière de délégation et de répartition des tâches et de l'influence qu'elles ont sur la problématique de l'imputation pénale ce qui revêt, bien entendu, une extrême importance (voir *infra*, n° 36).

19. Un aspect important de la nouvelle législation, et dont on a largement débattu, est la *combinaison* de la responsabilité pénale des personnes physiques et des personnes morales. Si tant les personnes morales que les personnes physiques peuvent être identifiées en tant qu'auteurs d'un délit, on se pose la question de savoir si elles peuvent également toutes deux être punies. La doctrine traduit la réponse apportée à l'article 5, alinéa 2 du Code pénal comme suit: si un délit a été *in concreto* commis intentionnellement par une personne physique (27), en principe, tant la personne morale que la personne physique peuvent être punies (système de *cumul*). Par contre, s'il s'agit d'un délit commis par négligence, seul l'auteur ayant commis la faute la plus importante peut être puni (système de *décumul*) (28).

20. Etant donné que, par définition, une peine privative de liberté ne peut être infligée à une personne morale eu égard à l'absence de qualité physique, la peine

(24) Proposition de Loi instaurant la responsabilité pénale des personnes morales, *Doc. parl.*, Sénat, 1998-99, n° 1217/1, 5.

(25) H. VAN BAVEL, «De wet van 4 mei 1999 tot invoering van de strafrechtelijke verantwoordelijkheid van rechtspersonen», *A.J.T.* 1999-2000, 218.

(26) L'article 139 du Code des sociétés (ancien article 64*sexies*, dernier alinéa des L.C.S.C.) détermine que les commissaires, dans le cadre de l'exercice de leurs fonctions, peuvent se faire assister, à leurs frais, par des employés ou autres personnes pour lesquels ils sont responsables.

(27) En d'autres termes: la personne physique a-t-elle *in concreto* agi sciemment (intention générale) ou avec une intention particulière.

(28) A. DE NAUW et F. DERUYCK, «De strafrechtelijke verantwoordelijkheid van rechtspersonen», *R.W.* 1999-2000, 906; P. TRAEST, «De wet van 4 mei 1999 tot invoering van de strafrechtelijke verantwoordelijkheid van rechtspersonen», *T.R.V.* 1999, 465; et H. VAN BAVEL, «De wet van 4 mei 1999 tot invoering van de strafrechtelijke verantwoordelijkheid van rechtspersonen», *A.J.T.* 1999-2000, 214.

principale prévue pour la personne morale est *l'amende*. L'article 41bis du Code pénal organise un mécanisme de conversion en vertu duquel les peines privatives de liberté en matière de droit pénal sont transformées en amendes correspondantes (29). Outre les amendes pécuniaires, l'article 7bis du Code pénal prévoit également d'autres peines complémentaires éventuelles pour la personne morale, allant de la dissolution de la personne morale ou l'interdiction d'exercer l'activité relevant de l'objet social à la fermeture d'un ou de plusieurs établissements de la personne morale jusqu'à la déclaration de confiscation et la publication ou la diffusion de la décision judiciaire.

B. (Absence de) Responsabilité pour les actes d'autrui

21. Outre la responsabilité civile pour les actes causés par son propre fait (articles 1382 et 1383 du Code civil), le droit civil reconnaît également la responsabilité pour les actes causés par le fait d'autrui (article 1384 du Code civil).

Par contre, en ce qui concerne le droit pénal, la Cour de cassation a, dans bon nombre d'arrêts, énoncé le caractère personnel des peines comme étant un principe général qui est censé être violé lorsque le juge condamne le prévenu à une peine et admet que le fait puni a pu être commis par quelqu'un d'autre ou sans mentionner que, de l'avis du juge, le prévenu a commis le fait qui lui est reproché ou encore lorsque le juge fait savoir non que, à son avis, l'accusé a commis les faits qui lui sont reprochés mais qu'il le considère comme punissable en application d'une prétendue présomption légale de culpabilité (30). Cette règle s'applique également, *mutatis mutandis*, à la personne morale, même si celle-ci pouvait être exclusivement déclarée responsable suite à l'intervention d'une personne physique identifiée (formulation empruntée à l'article 5, alinéa 1^{er} du Code pénal); dans ce cas également, la personne morale peut d'ailleurs uniquement être déclarée responsable sur la base de sa propre responsabilité pour le délit commis.

Lorsque nous avons qualifié la pénalité comme étant la *traduction en termes de sanctions* de la responsabilité pénale, la jurisprudence citée révèle amplement que, à l'inverse du droit civil, il n'existe pas de responsabilité pénale du fait d'autrui. La responsabilité pénale est une *responsabilité personnelle*, une responsabilité pour ses propres faits ou pour sa propre négligence d'action, tout au moins en ce qui concerne le non-respect de sa propre *obligation de vigilance*.

L'absence de responsabilité pénale du fait d'autrui n'empêche cependant pas que quelqu'un puisse être déclaré responsable d'une infraction dont la matérialité des faits a été occasionnée par un tiers. Dans bon nombre de cas, plus précisément lors de l'imputation légale, la loi pénale stipule, en effet, que les sujets de droit peuvent être pénalement responsables du respect des dispositions ou qu'elles doivent veiller au respect des directives sanctionnées en matière de droit pénal. Le fait que la matérialité des faits punissables puisse être attribuée aux agissements d'un tiers n'empêche nullement que l'on puisse décréter la responsabilité pénale des sujets de droit soumis à l'obligation de vigilance en matière de responsabilité pénale et chargés de respecter

(29) Voir à cet effet: R. VERSTRAETEN et B. SPRIET, «De rechtspersoon en zijn gelboete» (La personne morale et ses amendes), dans Y. POULLET et H. VUYE (éd.), *Liber Amicorum Jean Du Jardin*, Anvers, Kluwer, 2001, 321-340.

(30) Cass., 4 février 1992, *Arr. Cass.*, 1991-92, 514; Cass., 3 novembre 1992, *Arr. Cass.*, 1991-92, 1275; Cass., 26 octobre 1994, *Arr. Cass.*, 1994, 882, avec référence à des arrêts antérieurs.

ou de faire respecter les actes ou abstentions régis par le droit pénal. Dans ces cas, on pourrait tout au plus faire mention d'une pseudo-responsabilité pour les agissements d'autrui (31); cependant, cette pseudo-responsabilité pour les actes d'autrui reste essentiellement une responsabilité pour sa propre faute, à savoir la violation d'une obligation personnelle de vigilance.

IV. Les conséquences de la responsabilité pénale

22. La responsabilité pénale légitime la possibilité de prononcer des peines (et mesures) qui sont les conséquences pénales typiques de la responsabilité pénale. En vertu du droit belge, on ne peut prononcer que des peines (et mesures) qui ont été définies pour le délit ou les délits pour lesquels on est déclaré coupable. Les peines sont également associées au principe de légalité précédemment cité: (*nullum crimen nulla poena sine lege*).

En ce qui concerne l'application des peines, la qualification légale de l'infraction pour laquelle on est condamné est d'importance capitale. Ainsi, une condamnation pour faux en écritures privés (article 196 du Code pénal) pourra donner lieu à une condamnation obligatoire (article 32 du Code pénal) ou facultative (article 84 du Code pénal), voire à la privation des droits civils et politiques. Des faux en écritures dans le domaine fiscal (exemple article 450 du Code des impôts sur les revenus), par contre, n'autorise pas une telle condamnation mais permet cependant de prononcer l'interdiction d'exercer certaines catégories de professions (par exemple article 455 du C.I.R.).

Que ce soit dans le cas de condamnation pour faux en écritures de droit commun ou en matière de fiscalité, le juge peut prononcer une interdiction d'exercer la fonction de commissaire pour une durée de minimum trois et de maximum dix années en vertu de l'article 1^{er} de l'A.R. n° 22 du 24 octobre 1934 (tel que modifié par la loi du 2 juin 1998) relatif à l'interdiction légale faite à certains condamnés et aux faillis d'exercer certaines fonctions, professions ou activités. Etant donné que l'A.R. n° 22 ne contient aucune disposition explicite sur les faux en écritures relatifs aux comptes annuels ou à l'usage de telles pièces falsifiées, on peut se demander si le juge, qui condamne une personne pour violation de l'article 127 du Code des sociétés (anciens articles 207 à 210), lui infligera une telle interdiction professionnelle. Il en va de même en cas d'infraction à l'article 171, § 2 du Code des sociétés (32). Dans aucun de ces deux cas, il n'est question d'interdiction professionnelle.

23. Il ressort de ce qui précède que la disposition pénale sur laquelle repose la condamnation d'une personne est fondamentale. Cette considération s'applique également aux conséquences *civiles* susceptibles de découler des condamnations pénales. En cas de condamnation pour faux en écritures privées (article 196 du Code pénal), il n'est pas possible de condamner la personne civilement responsable au paiement d'amendes et de frais de justice ayant été prononcés contre leurs mandataires, administrateurs, gérants ou liquidateurs à défaut de l'existence de texte de loi particulier à cet effet. En cas de fraude fiscale, c'est cependant possible (voir par exemple article 458 du C.I.R.). Le texte de loi sera toujours déterminant pour la possibilité de prononcer des condamnations civiles sur des personnes autres que les personnes condamnées en vertu du droit pénal pour un délit spécifique.

(31) En ce sens: W. JEANDIDIER, *Droit pénal général*, éd. 2, Paris, Montchrestien, n° 306.

(32) Ancien article 17, alinéa 3 de la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises, ci-après «loi du 17 juillet 1975».

§ 2. DISPOSITIONS PENALES CONTENUES DANS LE NOUVEAU CODE DES SOCIETES AUXQUELLES LE COMMISSAIRE PEUT ETRE CONFRONTE: APERCU EXEMPLATIF

I. Considérations générales

24. La structure et la conception du Code des sociétés ont déjà fait couler beaucoup d'encre. Dans un exposé explicatif à ce propos, K. GEENS analyse la localisation des dispositions pénales contenues dans le nouveau Code et la raison sous-jacente à cette localisation (33). C'est à raison qu'il fait remarquer que, du fait que les dispositions pénales contenues dans les anciennes L.C.S.C. avaient été regroupées dans une section XIII finale distincte, de nombreux lecteurs ignoraient (ou n'en étaient guère conscients) que la plupart des dispositions de cette loi faisaient l'objet d'une sanction pénale. Lors de la codification, on est parti de l'hypothèse qu'il était plus pratique de regrouper les différentes peines et les dispositions qu'elles sanctionnaient. La répartition suivie – selon K. GEENS – est fonction du fait que les dispositions pénales seraient communes à *toutes* les personnes morales ou non. Dans le premier cas, elles trouvent leur place dans le Livre IV (Dispositions communes aux personnes morales régies par le présent code), le Livre XI (Restructuration de société) et le Livre XII (La transformation des sociétés). Autrement, elles sont reprises (et éventuellement répétées) dans les livres traitant des différentes formes de société dotées de la personnalité juridique (Livre VI, Livre VII, Livre VIII et Livre XIV). Nous devons également mentionner que le Livre I (Dispositions introductives), sous le Titre III (Disposition pénale générale) contient un article 17 qui stipule que le Livre I du Code pénal, Chapitre VII (de la participation de plusieurs personnes au même crime ou délit) et l'article 85 (des circonstances atténuantes) s'appliquent également aux délits décrits dans le Code des sociétés.

Dans le présent paragraphe, nous analysons les dispositions pénales contenues dans le nouveau Code dans lesquelles le commissaire est *expressis verbis* (que ce soit seul ou non) qualifié de destinataire d'une norme de droit pénal. Il s'agit dans chaque cas d'imputation légale comme nous l'expliquerons plus en détail plus loin. D'autres dispositions pénales pertinentes relatives au commissaire sont traitées dans les paragraphes suivants.

II. Le commissaire en tant que destinataire explicite des normes du droit pénal des sociétés

25. La législation pénale (surtout dans le cadre du Code des sociétés) (34) décrit différentes infractions pour lesquelles la qualité de commissaire représente un élément constitutif du délit.

(33) Voir K. GEENS, «De codificatie van het vennootschapsrecht: algemene bepalingen uit het Wetboek van Vennootschappen», dans Jan Ronse Instituut (éd.), *Nieuw vennootschaps- en financieel recht 1999*, Verslagboek van de Leuvense vennootschapsdagen van 14, 21 et 28 oktober, Kalmthout, Biblio, 277-309. Voir également dans le même recueil: F. HELLEMANS, «Terminologische en inhoudelijke vernieuwingen ingevolge het Wetboek van Vennootschappen», *o.c.*, 311-347.

(34) Pour un aperçu succinct des dispositions pénales contenues dans l'ancienne Loi sur les sociétés, voir: F. DE BAUW, «De strafbepalingen van de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen», *T.R.V.*, 1996, 15-36.

Comme, en ce qui concerne de telles dispositions pénales, le commissaire est *qualitate qua*, qu'il ait agi seul ou avec d'autres, le destinataire direct de la norme contenue dans la loi pénale, il est judicieux d'analyser brièvement ces dispositions pénales (35).

A. Non-respect des règles relatives aux émoluments des commissaires

26. L'article 170, 1° du Code des sociétés (ancien article 204, 5° des L.C.S.C.) déclare passibles d'un emprisonnement d'un mois à un an et d'une amende de cinquante à dix mille francs ou de l'une de ces peines seulement, «les administrateurs, gérants et commissaires qui contreviennent à l'article 134».

Ce délit a trait au mépris des règles obligatoires en matière d'émoluments préconisées à l'article 134 du Code des sociétés (ancien article 64^{ter} des L.C.S.C.) en vue de garantir l'indépendance des commissaires vis-à-vis de la société.

La réglementation en matière d'émoluments développée à l'article 134 du Code des sociétés et la disposition pénale afférente visée à l'article 170 du Code des sociétés s'appliquent à l'ensemble des personnes morales qui désignent un commissaire.

B. Non-respect de l'obligation de convocation de l'assemblée générale

27. L'article 345 du Code des sociétés (ancien article 201, 5° des L.C.S.C.) relatif aux S.P.R.L. rend passibles d'une amende de cinquante à dix mille francs «les gérants et les commissaires (...) qui ont négligé de convoquer l'assemblée générale des associés ou des obligataires dans les trois semaines de la réquisition qui leur en aura été faite». Il existe des dispositions analogues pour la S.A. (art. 647, 1° du Code des sociétés) et pour les sociétés en commandite par actions (art. 657 du Code des sociétés).

Lorsque les commissaires en sont priés par les actionnaires qui représentent un cinquième du capital social, en vertu de l'article 268 du Code des sociétés (ancien article 136 des L.C.S.C.), de l'article 532 du Code des sociétés (ancien article 73, alinéa 2 des L.C.S.C.) ou de l'article 657 du Code des sociétés (ancien article 107 des L.C.S.C.), ils sont obligés de convoquer respectivement l'assemblée générale de la S.P.R.L., de la S.A. ou de la société en commandite par actions. Cette obligation s'applique également lorsque la demande émane des obligataires qui représentent un cinquième du montant des titres en circulation (article 293 du Code des sociétés, ancien article 131 des L.C.S.C.) (S.P.R.L.); article 569 du Code des sociétés (ancien article 91, alinéa 2 des L.C.S.C.) (S.A.) et article 657 du Code des sociétés (ancien article 107 des L.C.S.C.) (société commandite par action).

L'infraction est un délit d'omission qui consiste à laisser s'écouler un délai de trois semaines sans satisfaire à l'obligation de convocation. Par conséquent, il n'est pas nécessaire que l'assemblée générale soit effectivement convoquée pendant ce délai. Seul l'acte de convocation doit avoir lieu dans le délai de trois semaines après la demande qui a été faite.

(35) Voir à cet effet également l'analyse dans: K. AERTS, *Taken en aansprakelijkheid van commissarissen en bedrijfsrevisoren*, Bruxelles, Larcier, 2002, p. 93 et suivantes.

C. Acquisition (par le biais d'un achat ou d'un échange) ou prise en gage par la société de ses propres parts en contravention avec le droit des sociétés

28. L'article 347, 2° du Code des sociétés (ancien article 206 des L.C.S.C.) relatif à la S.P.R.L. punit d'une amende de cinquante francs à dix mille francs et d'un emprisonnement d'un mois à un an «le commissaire ou le gérant qui ont contrevenu aux articles 321 à 327 ou à l'article 330». Les articles auxquels il est fait référence contiennent respectivement la réglementation en matière d'acquisition de parts ou de certificats propres et de prise en gage de tels titres.

Une disposition pénale similaire s'applique au commissaire d'une S.A., pour lequel l'article 648, 3° du Code des sociétés (ancien article 206 des L.C.S.C.) stipule: «Seront punis d'une amende de cinquante francs à dix mille francs et pourront en outre être punis d'un emprisonnement d'un mois à un an: les administrateurs ou les commissaires qui ont contrevenu aux articles 620 à 623, 625 et 630». Ici également, il est fait référence à l'acquisition et à la prise en gage de titres propres, si ce n'est que le cercle des titres visés est plus vaste étant donné que, outre les actions et les certificats, on entend également les parts bénéficiaires (36).

D. Interdiction de versements d'argent sur les parts aux frais de la société et de versements d'argent fictifs sur des parts souscrites

29. Dans une S.P.R.L. et une S.C., sont punis d'une amende de cinquante francs à dix mille francs et peuvent en outre être punis d'un emprisonnement d'un mois à un an: le commissaire ou le gérant/administrateur qui auront fait, par un usage quelconque, aux frais de la société, des versements sur les parts ou admis comme faits des versements qui ne sont pas effectués réellement de la manière et aux époques prescrites (articles 347, 3° et 387, 1° du Code des sociétés, ancien article 206, alinéa 1^{er} des L.C.S.C.).

Une peine identique est également prévue à l'encontre de l'administrateur ou du commissaire d'une S.A. qui auraient fait, par un usage quelconque, aux frais de la société, des versements sur les parts ou admis comme faits des versements qui ne sont pas effectués réellement de la manière et aux époques prescrites (article 648 du Code des sociétés, ancien article 206, alinéa 1^{er} des L.C.S.C.).

Selon F. DE BAUW, par «versements d'argent», l'on entend ceux qui ont été faits (ou qui ont été prétendument faits) suite à des souscriptions, que la souscription ait eu lieu en espèces ou par le biais d'un apport en nature (37).

E. Attestations et approbations illégales (y compris l'article 16, alinéa 3 de la loi comptable)

30. Le caractère pénal de l'attestation ou de l'approbation illégale qualifiée des comptes annuels (consolidés), des bilans et des comptes de résultats, vise le commis-

(36) Voir en ce qui concerne l'acquisition de parts propres, les références bibliographiques citées par F. DE BAUW, «De strafbepalingen van de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen», *T.R.V.*, 1996, (15), 33, note en bas de page 75.

(37) F. DE BAUW, *o.c.*, 18.

saire au cœur même de sa mission. Avant l'entrée en vigueur du Code des sociétés, ce délit était inscrit à l'ancien article 17, alinéa trois, de la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises (38) qui rendait passible d'une amende de cinquante à dix mille francs «ceux qui, en qualité de commissaires, de commissaires-reviseurs ou d'experts indépendants, attestent ou approuvent des comptes, des comptes annuels, des bilans et des comptes de résultats ou des comptes consolidés de sociétés, lorsque les dispositions visées à l'alinéa premier ne sont pas respectées, soit en sachant qu'elles ne l'avaient pas été, soit en n'ayant pas accompli les diligences normales pour s'assurer qu'elles avaient été respectées. Ils seront punis d'un emprisonnement d'un mois à un an et d'une amende de cinquante à dix mille francs ou d'une de ces peines seulement, s'ils ont agi avec une intention frauduleuse».

Les dispositions auxquelles il y avait lieu de se conformer en vertu de l'alinéa 1^{er} de l'article 17 précité avaient notamment trait à l'adéquation de la comptabilité, aux mentions à reprendre, au système de comptabilité, aux pièces justificatives, à l'inventaire et aux *comptes annuels*, aux exigences en termes de contenu des livres, au délai de conservation et, enfin, aux obligations découlant des arrêtés d'exécution de la Loi relative aux comptes annuels, telles que par exemple celles concernant les critères d'évaluation de l'inventaire, la forme et le contenu des *comptes annuels* et la forme et le contenu du *bilan*, des *comptes de résultats* et de l'*annexe*.

31. Pendant les travaux préparatoires de la loi du 7 mai 1999 contenant le Code des sociétés, il a été opté, à l'instar de la plupart de nos pays voisins, pour l'intégration du droit des comptes annuels dans le droit des sociétés (39). Jusque-là, les dispositions légales concernées étaient, en effet, dispersées de façon opaque entre les différents textes de loi. Ainsi, l'obligation d'établir des comptes annuels pour les sociétés dotées de la personnalité juridique parfaite découlait-elle de la loi sur les sociétés commerciales (article 77 des L.C.S.C.) qui, elle-même faisait référence à la loi du 17 juillet 1975 et à ses arrêtés d'exécution alors que, pour les personnes morales imparfaites, cette matière était réglée par une disposition du droit comptable (article 10, § 2 de la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises). La nouvelle solution mise sur pied par le législateur a abouti à la création de la législation relative à la comptabilité des entreprises en tant que composante indépendante du droit commercial (la loi du 17 juillet 1975 a été rebaptisée «la loi relative à la comptabilité des entreprises», ci-après citée comme «loi comptable») et

(38) Analysée en détail par les commentateurs. Voir par exemple A. DE BUTS et A. RUTTIENS, «Aspect pénal de la loi relative à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises», *R.B.S.C.* 1977, n° 4, 195 et suivantes; F. DERUYCK, «De strafbepalingen in de Wet van 17 juli 1975 m.b.t. de boekhouding en de jaarrekening van de ondernemingen», dans X (éd.), *Liber Amicorum Paul de Vroede*, Anvers, Kluwer, 1994, 609-629; J.L. DUPLAT, «Aspects nouveaux du droit de la banqueroute, du droit pénal comptable et du droit des sociétés commerciales», dans Jeune Barreau (éd.), *L'évolution récente du droit commercial et économique*, Bruxelles, 1978, 367-377; L. DUPONT, «De strafrechtelijke aansprakelijkheid van boekhouders, hulpboekhouders en accountants, en de wet van 17 juli 1975 met betrekking tot de boekhouding en de jaarrekeningen van de ondernemingen», *T. Acc.* 1979, 23-34; P. TROISFONTAINES, «La responsabilité des dirigeants d'entreprise: aspect du droit pénal comptable», *Ann. Dr. Louvain*, t. XLIII, 12/1983, 53-58; P. TROISFONTAINES, «Les dispositions pénales de la Loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises», dans X (éd.), *Droit comptable*, Bruges, la Chartre, 1985, 76-111; W. VAN HORENBEEK, «De penale aansprakelijkheid wegens overtreding van de wet met betrekking tot de boekhouding en de jaarrekeningen van de ondernemingen», *R.W.*, 1975-76, 1966-1975.

(39) L. LIEVENS, *Een artikelsgewijze commentaar op Boek IV Titel VI & Titel VII: Jaarrekeningen en Controle*, Gand, Mys & Breesch, 2001, 2-3.

la législation sur les comptes annuels a été transférée dans le Code des sociétés et son arrêté d'exécution (40). Les (rares) entreprises n'ayant pas adopté la forme d'une société (et qui, par conséquent, ne ressortent pas du Code des sociétés) mais qui sont néanmoins soumises à l'obligation d'établir des comptes annuels (41), sont renvoyées au Code des sociétés par la loi comptable, de telle sorte que le système de référence existant a été inversé (42).

32. Comme nous l'avons vu ci-dessus, dans l'ancien article 17 de la loi du 17 juillet 1975, étaient notamment punissables: l'attestation illégale des comptes annuels (consolidés) qui ne satisfaisaient pas aux obligations en matière de comptes annuels telles qu'elles étaient prévues dans la loi relative aux comptes annuels et ses arrêtés d'exécution. Comme le *droit des comptes annuels* avait été transféré dans le Code des sociétés, cette disposition pénale devait suivre. Etant donné que les normes non respectées en matière de *droit comptable* en cas d'attestation illégale subsistaient dans la nouvelle loi comptable, l'ancien article 17 de la loi du 17 juillet 1975 a été dédoublé (43).

Cet historique assez détaillé de la loi nous aide à expliquer pourquoi, depuis l'entrée en vigueur, le 6 février 2001, de la loi contenant le Code des sociétés deux dispositions légales distinctes répriment l'attestation illégale par le commissaire d'un point de vue pénal.

D'une part, le nouvel article 171, § 2 du Code des sociétés (44) déclare punissable l'attestation illégale des comptes annuels (consolidés) qui ne satisfont pas aux dispositions relatives au contrôle des comptes annuels et des comptes annuels consolidés telles qu'elles sont prévues dans le Code des sociétés (45). D'autre part, cette dispo-

(40) Pour une analyse de cet exercice d'intégration axée sur le commissaire, voir: B. CALLENS, «Le droit comptable et le commissaire-reviseur dans le Code des sociétés», dans X (éd.), *Liber amicorum Henri Olivier*, Bruges, la Chartre, 2000.

(41) Par «entreprises», en ce qui concerne l'application de la Loi comptable, on entend notamment: les personnes physiques qui sont commerçants, les institutions publiques qui remplissent une mission statutaire de nature commerciale, financière ou industrielle et les autres institutions auxquelles la Loi comptable est déclarée d'application en vertu d'un arrêté royal (article 1^{er}, 1^o, 3^o et 4^o de la Loi comptable). Voir également A. BENOIT-MOURY, «L'insertion du droit comptable dans le droit des sociétés», dans X (éd.), *Liber amicorum Henri Olivier*, la Chartre, 2000, n^o 4).

(42) Projet de loi instituant le Code des sociétés, *Doc. parl.* Chambre 1998-99, n^o 1838/1, 11-12.

(43) Bien que ce dédoublement ait été oublié dans une première version du projet de loi. Dans cette première version, seuls les *premier* et *cinquième* alinéas de l'article 17 de la loi du 17 juillet 1975 ont été inscrits à l'article 171 du Code des sociétés. Le délit d'attestation illégale – prévu dans l'ancienne loi du 17 juillet 1975 à l'article 17, alinéa *trois* – n'a pas été inscrit dans le nouvel article 171 du Code des sociétés et a uniquement été conservé à l'article renuméroté 16 de la Loi comptable (voir: Projet de loi instituant le Code des sociétés, *Doc. parl.*, Chambre, 1998-99, n^o 1838/1, 55 et n^o 1838/2, 52). Ce n'est que dans une version ultérieure du projet de loi que l'on a constaté et corrigé cette lacune. De ce fait, le Code des sociétés parle également de délit d'attestation illégale relative aux comptes annuels (consolidés) (voir Projet de loi instituant le Code des sociétés, *Doc. parl.*, Chambre, 1998-99, n^o 1838/3, 70).

(44) Ancien article 17, alinéa 3 de la loi du 17 juillet 1975.

(45) Voir notamment les commentaires de: K. AERTS, *Taken en aansprakelijkheid van commissarissen en bedrijfsrevisoren*, Larcier, 2002, 94; A. BENOIT-MOURY, «L'insertion du droit comptable dans le droit des sociétés», dans X (éd.), *Liber amicorum Henri Olivier*, Bruges, la Chartre, 2000, n^o 17; K. GEENS, M. DENEFF, F. HELLEMANS, R. TAS, J. VANANROYE, «Overzicht van rechtspraak vennootschappen 1992-1998» (relevé de jurisprudence en matière de sociétés 1992-1998), *T.P.R.*, 2000, n^{os} 363-364; J. ROZIE, «Commentaar bij art. 171 W. Venn. (oud art. 17 Boekhoudwet)», dans X (éd.), *Vennootschappen Artikels-gewijze commentaar met overzicht van rechtsleer en rechtspraak*, 4 p.; G. VAN DE VELDE, «Forensische Accountancy», *Acc. Bedr.* 1999, édition 5, 16; X, «(Controleverslag) Houding commissaris-revisor bij inbreuk op vennootschapsrecht», *Bilan* 2000, édition 411, 5-6.

sition pénale est «complétée» par le nouvel article 16 de la loi comptable (46) qui prévoit une répression pénale pour l'attestation illégale des comptes annuels (consolidés) qui ne satisfont pas à certaines exigences en matière de droit comptable contenues dans la loi comptable. Alors que la plupart des auteurs semblent faire fi (47) de cette dernière disposition pénale lorsqu'ils parlent d'attestation illégale, nous estimons, dans le cadre de cet exposé, qu'elle mérite toute notre attention. C'est la raison pour laquelle ces deux dispositions sont expliquées brièvement ci-dessous.

33. L'article 171, § 2 du Code des sociétés (48) stipule que «ceux qui, en qualité de commissaire, de réviseur ou d'expert indépendant, attestent ou approuvent des comptes, des comptes annuels, des bilans et des comptes de résultats de sociétés, lorsque les dispositions visées au § 1^{er} ne sont pas respectées, soit en sachant qu'elles ne l'avaient pas été, soit en n'ayant pas accompli les diligences normales pour s'assurer qu'elles avaient été respectées, seront punis d'une amende de cinquante à dix mille francs. Ils seront punis d'un emprisonnement d'un mois à un an et d'une amende de cinquante à dix mille francs ou d'une de ces peines seulement, s'ils ont agi avec une intention frauduleuse».

Les dispositions de l'article 171, § 1er auxquelles il est fait référence ont trait aux dispositions des chapitres II et III du Titre VII, Livre IV, du Code des sociétés en matière de contrôle des comptes annuels et des comptes annuels consolidés (articles 92-171 du Code des sociétés).

En ce qui concerne le contrôle des comptes annuels, c'est avant tout l'article 144 du Code des sociétés (ancien article 65 des L.C.S.C.) qui est fondamental étant donné qu'il énumère les différentes mentions que doit indiquer le commissaire dans son rapport de révision. Ce rapport mentionne notamment comment la comptabilité a été tenue et si les comptes annuels sont établis conformément aux dispositions légales et réglementaires applicables (article 144, 2^o du Code des sociétés), si les comptes annuels donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de la société, compte tenu des dispositions légales et réglementaires qui les régissent (article 144, 3^o du Code des sociétés), si le rapport annuel comprend les informations requises et concorde avec les comptes annuels (article 144, 4^o du Code des sociétés), si la répartition des bénéfices est réglementaire (article 144, 5^o du Code des sociétés) et si les commissaires ont eu connaissance d'opérations conclues ou de décisions prises en violation des statuts ou des dispositions du Code des sociétés (article 144, 6^o du Code des sociétés) (49).

De telles exigences s'appliquent également au rapport de révision relatif aux comptes annuels consolidés, tels qu'ils sont visés à l'article 148 du Code des sociétés (50).

34. L'article 16, alinéa trois de la loi comptable (51) stipule que sont punis d'une amende de cinquante à dix mille francs «ceux qui, en qualité de commissaire, de

(46) Ancien article 17, alinéa 3 de la loi du 17 juillet 1975.

(47) Voir par exemple K. AERTS, *Taken en aansprakelijkheid van commissarissen en bedrijfsrevisoren*, Larcier, 2002, 94; J. ROZIE, «Commentaar bij art. 171 W. Venn. (oud art. 17 Boekhoudwet)», dans X (éd.), *Vennootschappen. Artikelsgewijze commentaar met overzicht van rechtsleer en rechtspraak*, 2.

(48) Ancien article 17, alinéa 3 de la loi du 17 juillet 1975.

(49) A propos de ce dernier, voir: X «(Controleverslag) Houding commissaris-revisor bij inbreuk op vennootschapsrecht», *Bilan*, 2000, édition 411, 5-6.

(50) Basés sur l'ancien article 75 de l'A.R. du 6 mars 1990 relatif aux comptes annuels consolidés des entreprises, *M.B.*, 27 mars 1990.

(51) Article 17, alinéa 3 de la loi du 17 juillet 1975, renuméroté et modifié.

commissaire-reviseur, de réviseur ou d'expert indépendant, ont attesté ou approuvé des comptes, des comptes annuels, des bilans et des comptes de résultats ou des comptes consolidés d'entreprises, lorsque les dispositions mentionnées à l'alinéa 1^{er} ne sont pas respectées, soit en sachant qu'elles ne l'avaient pas été, soit en n'ayant pas accompli les diligences normales pour s'assurer qu'elles avaient été respectées. Ils sont punis d'un emprisonnement d'un mois à un an et d'une amende de cinquante à dix mille francs ou d'une de ces peines seulement, s'ils ont agi avec une intention frauduleuse».

Les dispositions à respecter visées à l'alinéa premier ont notamment trait à l'obligation de tenir une comptabilité, appropriée à la nature et à l'étendue des activités de l'entreprise (article 2 de la loi comptable); à l'obligation de tenir une comptabilité qui doit comprendre différentes mentions (article 3, alinéas premier et trois de la loi comptable); à l'obligation d'organiser un système déterminé de comptabilité (articles 4 et 5 de la loi comptable); aux obligations relatives aux pièces justificatives (article 6 de la loi comptable); aux obligations relatives à la façon dont les livres doivent être tenus (52); aux obligations relatives à l'ordre chronologique des livres et au délai de conservation obligatoire (53) et aux obligations relatives à l'établissement d'un inventaire annuel (54). Les dispositions à respecter mentionnées dans l'alinéa premier ont également trait aux arrêtés d'exécution de la loi comptable et, plus précisément, aux arrêtés relatifs à la répartition minimale, au contenu et à l'utilisation du système de comptes (article 4, alinéa 6 de la loi comptable), les critères d'évaluation de l'inventaire (55), aux autres règles relatives à la tenue et à la conservation des livres (56) et aux comptes annuels et comptes annuels consolidés des sociétés qui ne sont pas soumises au Code des sociétés, d'une part, et des institutions publiques, de l'autre (articles 10 et 11 de la loi comptable).

35. Le type de délit des infractions sanctionnées à l'article 171, § 2 du Code des sociétés et à l'article 16, alinéa trois de la loi comptable (57) consiste à attester ou à approuver des écrits déterminés par la loi et non conformes (58), soit en toute connaissance de cause, soit suite à une ignorance découlant d'un manquement à l'égard de l'obligation de diligence (59). Le fait qu'il ait agi avec une intention frauduleuse est une circonstance aggravante.

L'exigence selon laquelle le commissaire a agi «en toute connaissance de cause» signifie, d'un point de vue pénal, qu'il a agi dans une intention générale. Au niveau de la composante morale cependant, la détermination du délit est largement étendue étant donné que les commissaires qui «n'ont pas accompli les diligences normales pour s'assurer que les dispositions avaient été respectées» sont également punissa-

(52) Article 7 de la loi comptable, ancien article de la loi du 17 juillet 1975.

(53) Article 8 de la loi comptable, ancien article de la loi du 17 juillet 1975.

(54) Article 9 de la loi comptable, partie de l'ancien article 7 de la loi du 17 juillet 1975.

(55) Article 9, § 2 de la loi comptable, ancien article 7, alinéa quatre de la loi du 17 juillet 1975.

(56) Article 7, § 2 de la loi comptable, ancien article 8, § 2 de la loi du 17 juillet 1975.

(57) Tous deux ancien article 17, alinéa trois de la loi du 17 juillet 1975.

(58) La doctrine souligne que le législateur a négligé de préciser ce qu'il faut entendre par «attester ou approuver». Selon W. VANHORENBEECK, «attester» peut être assimilé à certifier, authentifier ou déclarer exact et sincère. Par «approuver», il faut entendre: faire une déclaration d'approbation (sans réserve). D'après lui, l'attestation n'implique pas uniquement l'approbation des pièces examinées mais également la confirmation qu'elles sont exactes sans aucune réserve. Voir W. VANHORENBEECK, *op. cit.*, 1971.

(59) A cet effet, voir également: B. MORSELLI, «Les faux et usage de faux en écritures», *C & FP*, 1998, édition 1, 20.

bles. Cela implique que la négligence suffit pour que la composante culpabilité soit présente (60). Cela signifie également que, à tout le moins en ce qui concerne l'élément requis de culpabilité, les dispositions délictueuses contenues dans l'article 171, § 2 du Code des sociétés et dans l'article 16, alinéa trois de la loi comptable et relatives au commissaire prévoient des possibilités plus larges de peine que les dispositions en matière de faux en écritures en vertu desquelles les auteurs peuvent uniquement être punis lorsqu'une forme déterminée d'intention est présente (intention frauduleuse ou dans le but de nuire en cas de faux de droit commun ou de faux en matière de comptes annuels, intention particulière *in fiscalibus* en cas de faux fiscal, voir *infra* n° 77).

Ces dispositions pénales pourront, par conséquent, s'appliquer dans de nombreuses situations dans lesquelles le commissaire est resté en défaut de tenir compte des normes de diligence dont la violation peut par ailleurs mettre sa responsabilité civile en péril (61). Certains auteurs se contentent de déclarer que le commissaire effectue ses activités de contrôle de manière telle qu'il «existe une vraisemblance raisonnable qu'il détecte les erreurs ou fraudes» (62). Bien que le contrôle ne vise pas à détecter toute fraude éventuelle de, au sein de ou contre la société, L. HUYBRECHTS fait cependant remarquer que les recherches font partie de l'essence même de la mission du commissaire (63). La règle d'or est que le contrôle doit, bien entendu, être effectué conformément aux règles professionnelles établies par l'IRE. En outre, le commissaire doit vérifier, et éventuellement rapporter, toute irrégularité qu'il détecte, par exemple suite à une découverte fortuite (64).

36. L'article 171, § 2 du Code des sociétés et l'article 16, alinéa trois de la loi comptable (65) sont, en guise d'illustration de la problématique de l'incrimination pénale des personnes morales, des exemples pertinents de l'imputation légale que nous avons abordée précédemment et que nous allons encore expliciter.

L'imputation légale n'implique cependant nullement que la personne physique à qui un délit peut légalement être imputé, comme, *in casu* le commissaire, puisse nécessairement être déclarée pénalement responsable. Il faudra toujours prouver qu'il a violé la norme de diligence. Ainsi, en vertu de l'article 139 du Code des sociétés (ancien article 64*sexies*, dernier alinéa des L.C.S.C.), qui stipule que les commissaires

(60) J. ROZIE, «Commentaar bij art. 171 W. Venn. (oud art. 17 Boekhoudwet)», dans X (éd.), *Vennootschappen. Artikelsgewijze commentaar met overzicht van rechtsleer en rechtspraak*, 3. Il est remarquable que la constatation d'un auteur selon laquelle, étant donné que la négligence suffit, *aucun élément intentionnel* ne serait requis pour déclarer un commissaire pénalement responsable en vertu de l'article 171, § 2 du Code des sociétés (K. AERTS, *Taken en aansprakelijkheden van commissarissen en bedrijfsrevisoren*, Larcier, 2002, 94). Cela n'est, bien entendu, pas correct. Comme le dit l'adage: «*nullum crimen sine culpa*» (Cass. 12 mai 1987, *R.W.* 1987-88, 538 conclusion de l'Avocat général DU JARDIN). Par conséquent, il faudra au moins démontrer la négligence dans le chef du commissaire afin que l'élément subjectif du délit soit présent et qu'il puisse être considéré comme pénalement responsable.

(61) En ce qui concerne l'identité entre la notion de faute en matière de droit pénal et de droit civil, nous disposons d'une littérature abondante sur la situation actuelle du droit belge. Voir à cet effet notamment la littérature citée par P.H. DELVAUX et G. SCHAMPS, «Les enjeux d'une dissociation des fautes pénale et civile», dans X (éd.), «Le défaut de prévoyance à l'épreuve des faits et du droit» (numéro thématique), *Rev. dr. pén.* 1994, 3-4, 237-249; voir également: P.H. DELVAUX et G. SCHAMPS, «Unité ou dualité des fautes pénales et civiles: les enjeux d'une controverse», *R.G.A.R.* 1991, 1795.

(62) A cet effet, l'auteur fait remarquer que le commissaire doit afficher un «scepticisme professionnel» (G. VAN DE VELDE, «Forensische accountancy», *Acc. Bedr.* 1999, édition 5, 16).

(63) L. HUYBRECHTS «Fraudebestrijding (deel 1)», *A.F.T.* 1996, 441.

(64) *Idem.*

(65) Tous deux anciens articles 17, alinéa trois de la loi du 17 juillet 1975.

res peuvent, dans l'exercice de leur fonction, se faire assister par des préposés ou d'autres personnes dont ils doivent répondre, on peut supposer que le commissaire peut déléguer des tâches de contrôle préliminaires à l'attestation ou à l'approbation des écrits douteux. Si l'on peut prouver que la délégation s'est faite de façon judiciaire, en toute connaissance des compétences et des aptitudes du délégué, et sur la base d'une confiance légitime dans la diligence de ce dernier, en cas de négligence du délégué, le commissaire pourra contester sa responsabilité pénale en essayant de démontrer qu'il n'a lui-même commis aucune faute de diligence. Même s'il restait civilement responsable pour les faits de son préposé, la règle de base du droit pénal subsiste en vertu de laquelle on ne peut pas être déclaré pénalement responsable de faits d'autrui et que l'on doit avoir soi-même violé le devoir de diligence.

37. *In fine* de l'article 171, § 2 du Code des sociétés et de l'article 16, alinéa trois de la loi comptable (66), il est stipulé qu'il (le commissaire...) peut être puni d'un emprisonnement d'un mois à un an et d'une amende de cinquante à dix mille francs ou de l'une de ces deux peines seulement, s'il a agi avec une *intention frauduleuse*.

En cas d'infraction à cette disposition pénale, dans de nombreuses hypothèses imaginables, il peut être fait mention de faux en écritures. De ce fait, dans ce cas, se pose la question de savoir si nous sommes confrontés à un concours idéal d'infractions (violation de l'article 196 du Code pénal et de l'article 171, § 2 *in fine* du Code des sociétés ou de l'article 16, alinéa trois de la loi comptable (67)) ou à une situation dans laquelle on peut supposer que l'article 171, § 2 du Code des sociétés ou l'article 16, alinéa trois de la loi comptable exclut l'application de l'article 196 du Code pénal (à cet effet, voir *infra*, n^{os} 75-76).

(66) Tous deux ancien article 17, alinéa trois de la loi du 17 juillet 1975.

(67) Tous deux ancien article 17, alinéa trois de la loi du 17 juillet 1975.

§ 3. DIVERS AUTRES DELITS

I. Violation du secret professionnel

38. Attendu que, en vertu du Code des sociétés, le commissaire doit être réviseur d'entreprises, l'article 27, alinéa deux de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Reviseurs d'Entreprises (tel que remplacé par l'article 61 de la loi du 21 février 1985, *M.B.*, 28 février 1985), s'applique, bien entendu, au commissaire. Cet article stipule que l'article 458 du Code pénal (qui sanctionne la violation du secret professionnel) s'applique aux réviseurs d'entreprises, aux stagiaires et aux personnes dont ils répondent et prévoit également différentes dispositions exceptionnelles dans lesquelles (sans préjudice des exceptions déjà visées à l'article 458 du Code pénal), l'obligation de confidentialité énoncée à l'article 458 du Code pénal ne vaut pas pour les réviseurs d'entreprises. Ces exceptions sont les suivantes: la communication d'attestations ou de confirmations opérées avec l'accord écrit de l'entreprise auprès de laquelle ils exercent leur mission ou adressée – dans le cadre du contrôle des comptes annuels (consolidés) dont ils sont chargés – à un commissaire ou à une personne exerçant dans une entreprise de droit étranger une fonction similaire à celle du commissaire.

Comme nous l'avons démontré précédemment, la problématique de ce secret professionnel a déjà été amplement abordée à plusieurs reprises. Par conséquent, nous limiterons notre exposé à quelques lignes de force relatives à la réglementation juridique de cette problématique. Pour une approche plus détaillée, nous vous renvoyons à la littérature publiée en la matière (68) et aux informations correspondantes diffusées dans le *Vademecum du réviseur d'entreprises - Déontologie et normes de révision* de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises.

La règle de base énonce que le commissaire, en vertu de l'article 458 du Code pénal est soumis, en principe, à un devoir absolu de confidentialité en ce qui concerne toutes les informations acquises dans le cadre de l'exercice de sa mission de contrôle. L'article 458 du Code pénal permet toutefois deux exceptions: 1° dans le cas où il serait appelé à témoigner en justice; 2° lorsque la loi l'oblige à faire connaître ces secrets. Des exemples de cette dernière exception sont, bien entendu, les obligations d'information prescrites dans le Code des sociétés vis-à-vis de l'assemblée générale de la société contrôlée. Un autre exemple est l'obligation de communication à la Cellule de Traitement des Informations financières à laquelle sont soumis les réviseurs d'entreprises depuis le 25 octobre 1998 (69).

Les exceptions visées à l'art. 27, alinéa deux de la loi du 22 juillet 1953 parlent d'elles-mêmes (70).

En ne se taisant pas dans des circonstances pour lesquelles aucune exception à l'obligation de confidentialité n'est prévue, le commissaire se rend coupable d'une violation de l'article 458 du Code pénal.

(68) Voir les références citées à la note en bas de page 9; L. HUYBRECHTS, «Fraudebestrijding (deel 1)», *A.F.T.* 1996, p. 443 et suivantes; K. AERTS, *op. cit.*, 145-147 et les références qui y sont citées.

(69) Loi du 10 août 1998 modifiant la Loi du 11 janvier 1993 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux (*M.B.*, 15 octobre 1998). Voir à ce propos: J.V.D., «Meldingsplicht: ook voor bedrijfsrevisoren en accountants», *Le Fiscolegue*, 1998, éd. 647, 1-3.

(70) A cet effet, voir notamment K. AERTS, *op. cit.*, 147.

II. Délits de droit commun

39. Les délits de droit commun et autres délits dont peut se rendre coupable un commissaire, sans être explicitement concerné par la norme de la loi pénale, dans le cadre de l'exercice de ses activités professionnelles, sont légion, que ce soit en qualité d'auteur ou de participant. Dans notre exposé, nous nous limiterons cependant à n'en énumérer que les principaux.

A. Faux et usage de faux en écritures (art. 193 et suivants du Code pénal)

40. Les faux en écritures, commis par un commissaire, que ce soit en tant qu'auteur ou participant, peuvent, selon le cas, être qualifiés de forme particulière de faux en écritures, par exemple lorsqu'il s'agit de falsification (ou de participation à la falsification) des comptes annuels et de l'utilisation d'un acte falsifié (article 127 du Code des sociétés, anciens articles 207-209 des L.C.S.C.) ou de falsification fiscale des écritures et de son utilisation (article 450 du C.I.R. et dispositions correspondantes dans d'autres codes fiscaux). Nous abordons cette problématique plus en détail au § 4.

B. (Participation au) Recel et blanchiment d'argent

41. Le recel et le blanchiment d'argent et des avantages patrimoniaux illégaux (ou la participation à ces faits) (article 505 du Code pénal tel qu'il a récemment été remplacé par l'article 7 de la loi du 7 avril 1995, *M.B.*, 10 mai 1995) sont des délits qui tombent dans la sphère d'activités du commissaire. Comme la littérature à ce propos est abondante, nous nous contenterons de vous référer à la doctrine (71).

C. Infractions (ou participation à des délits) liées à l'état de faillite

42. Les anciennes dispositions relatives à la banqueroute simple ou frauduleuse ont été reformulées et étendues de façon approfondie dans une récente loi (voir les articles 489-490 du Code pénal tels que modifiés ou insérés par la loi du 8 août 1997, *M.B.*, 28 octobre 1997, entrée en vigueur le 1^{er} janvier 1998). Il ne faut pas avoir beaucoup d'imagination pour comprendre qu'un commissaire *malafide* (de mauvaise foi) peut se rendre coupable de tels délits. Dans le cadre de notre texte, il ne nous est pas possible d'aborder cette problématique plus en détail (72), pas plus que les délits tels que l'abus de confiance et l'escroquerie. Comme nous l'avons déjà expliqué précédemment, nous devons, en effet, opérer une sélection de la matière à traiter.

(71) A cet effet, il existe des commentaires nettement plus récents, voir notamment la bibliographie, p. 285 et suivantes dans le livre de A. VAN ROOSBROECK, *Voorkoming en bestraffing van witwassen van geld en illegale vermogensvoordelen*, Anvers, ETL, 1995; F. DERUYCK, «Witwassen», dans X (éd.), *Strafrecht en strafvordering. Artikelsgewijze commentaar met overzicht van rechtsleer en rechtspraak*, Anvers, Kluwer, feuillets, 28 pages et les références qui y sont mentionnées; F. HELLEMANS, «Het witwassen van geld en de beroepsbeoefenaar», dans M. STORME e.a. (éd.), *Handels-, Economisch en Financieel Recht*, Cycle post-universitaire Willy Delva, Gand, Mys & Breesch, 1994, 483-518; H. BERCKMOES, R. VANDAELE et B. DE BIE, *Misdaad loont niet (meer). Over de bijzondere verbeurdverklaring van vermogensvoordelen en de bestrijding van het witwassen*, Bruxelles, Politeia, 1994, 173 p. Voir surtout également: G. STESSENS, *De nationale en internationale bestrijding van witwassen. Onderzoek naar een meer effectieve bestrijding van de profijtgerichte criminaliteit*, Anvers-Groningue, Intersentia Uitgevers NV, 1997, 652 p. (72) A cet effet, voir notamment J.P. COLLIN, «Aspects répressifs de la réforme des Lois sur les faillites et le concordat judiciaire», *Rev. dr. pén.* 1999, p. 434 et suivantes; F. ROGGEN, «Les dispositions pénales sur les faillites du 8 août 1997», *Rev. dr. pén.* 1999, p. 394 et suivantes.

D. Criminalité informatique (ou la participation à ce type de délit)

43. Suite à l'introduction de la loi du 28 novembre 2000 relative à la criminalité informatique (*M.B.*, 3 février 2001), hormis les innovations en termes de procédure (telles que notamment la saisie des données (nouvel art. 39*bis* du Code d'instruction criminelle); recherche dans un réseau informatique (nouvel article 88*ter* du Code d'instruction criminelle) et l'introduction de l'obligation de collaboration (nouvel article 88*quater* du Code d'instruction criminelle), quatre nouveaux délits ont été insérés dans le Code pénal: faux en informatique (nouvel article 210*bis* du Code pénal); fraude informatique (nouvel article 504*quater* du Code pénal); hacking (nouvel art. 550*bis* du Code pénal) et sabotage de données (nouvel art. 555*ter* du Code pénal). Etant donné que le commissaire, du chef de ses fonctions, est presque systématiquement confronté à des données informatisées, il va de soi que la nouvelle législation en matière de criminalité informatique est extrêmement importante en ce qui le concerne. Cependant, une fois de plus, notre texte ne nous permet pas d'approfondir cette problématique et nous ne pouvons que vous renvoyer à la littérature récente en la matière (73).

(73) A cet effet, voir: P. DE HERT, «De wet van 28 november 2000 inzake informaticacriminaliteit en het materieel strafrecht. Een wet die te laat komt of een wet die er nooit had moeten komen?», *T. Strafr.* 2001, 286-334; F. DE VILLENFAGNE et S. DUSSOLIER, «La Belgique sort enfin ses armes contre la cybercriminalité: à propos de la Loi du 28 novembre 2000 sur la criminalité informatique», *Auteurs & Média* 2001, 60-81; J. KEUSTERMANS et F. MOLS, «De wet van 28 november 2000 inzake informaticacriminaliteit: een eerste overzicht», *R.W.* 2002, 731-732; C. MEUNIER, «La Loi du 28 novembre 2000 relative à la criminalité informatique ou le droit pénal et la procédure pénale à l'ère numérique», *Rev. dr. pén.* 2001, 611-690; T. LAUREYS, *Wet op de Informaticacriminaliteit. Actuele Wetgeving. Tekst, analyse en bronnen*, Gand, Mys & Breesch, 2001, 117 p.

I. Contexte

44. Depuis l'entrée en vigueur de la loi du 21 février 1985 relative à la réforme du révisorat d'entreprises (*M.B.*, 28 février 1985), la fonction de commissaire de société – comme nous l'avons déjà expliqué précédemment – est exclusivement réservée aux membres, qu'il s'agisse de personnes physiques ou de personnes morales, de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises (article 130 du Code des sociétés, ancien article 64, § 1^{er}, alinéa deux, des L.C.S.C.).

Les missions et tâches du commissaire (réviseur d'entreprises) ont déjà été décrites à plusieurs reprises et de différentes manières. Même si les formulations sont assez diverses l'accent est toujours mis sur la vocation fondée dans la loi ou en vertu de la loi du réviseur d'entreprises qui lui permet, en sa qualité de commissaire, en tant qu'*expert indépendant*, dans les entreprises où il est désigné, d'effectuer des missions de contrôle et d'en faire rapport à l'égard de tiers, généralement en formulant un jugement sur la fidélité des informations comptables ou financières qu'il a contrôlées, soit par le biais d'une attestation (écrite) ou d'une certification.

Cette vocation ressort abondamment de la lecture de l'alinéa premier de l'article 142 du Code des sociétés (ancien article 64, § 1^{er} des L.C.S.C.) (74) et de l'article 146 du Code des sociétés (basé sur l'ancien article 73 de l'A.R. du 6 mars 1990 relatif aux comptes annuels consolidés des entreprises, *M.B.*, 27 mars 1990) qui formule la *mission générale* principale confiée au commissaire par le droit des sociétés; des articles 143 et 144 du Code des sociétés (ancien article 65 des L.C.S.C.) (75) et l'article 148 du Code des sociétés (basé sur l'ancien article 75 de l'A.R. du 6 mars 1990 relatif aux comptes annuels consolidés des entreprises, *M.B.*, 27 mars 1990), qui précise le *contenu* du *rapport écrit* circonstancié qu'il doit rédiger, et de l'article 133 du Code des sociétés (ancien article 64*bis* des L.C.S.C.), qui garantit le principe d'*indépendance*, conformément aux règles régissant la profession de réviseur d'entreprises. Sans préjudice des articles 143 et 148 du Code des sociétés, il existe également bon nombre de dispositions relatives au droit des sociétés ou d'autres dispositions légales qui imposent au commissaire l'obligation générale (76) et particulière (77) de rédiger un rapport écrit.

Au vu de ces dispositions, le commissaire peut notamment être qualifié de «rapporteur professionnel qui, en fonction de son expertise indépendante, est appelé à soute-

(74) Tel que remplacé par l'article 9 de la Loi du 21 février 1985 relative à la réforme du révisorat d'entreprises, *M.B.*, 28 février 1985.

(75) Tel que modifié par l'article 22 de la Loi du 5 décembre 1984 (*M.B.*, 12 décembre 1984) et l'article 17 de la Loi du 21 février 1985 (*M.B.*, 28 février 1985).

(76) Voir plus précisément l'article 15*bis* de la Loi du 20 septembre 1948 portant l'organisation de l'économie, tel qu'inséré par les articles 1^{er} et 2 de la Loi du 21 février 1985 (*M.B.*, 28 février 1985) et les articles 151 et suivants du Code des sociétés.

(77) Pour une énumération des missions de rapport particulières confiées au commissaire par le Code des sociétés, voir A. VAN OEVELEN, «De rol en de civielrechtelijke aansprakelijkheid van de commissaris-revisor», *op. cit.*, 265-270.

nir ou à renforcer la confiance de tiers dans la crédibilité ou la fiabilité d'informations économique-financières et de pièces comptables» (78).

45. Par conséquent, il semble exister une correspondance surprenante entre la fonction de commissaire de société, dans la mesure où il est appelé à soutenir, en qualité d'expert indépendant, la confiance de la communauté dans certaines informations économique-financières et comptables ou de la renforcer, d'une part, et à établir les fondements de la possibilité de punir les faux en écritures, de l'autre.

En vertu du droit belge, les faux en écritures constituent, en effet, un délit que le législateur classe parmi les infractions contre la confiance publique (79). La confiance publique a des airs de désuétude. Cette expression signifie tout simplement: la confiance (en la fiabilité des écritures) nécessaire à un fonctionnement correct des relations juridiques dans la société. La Cour de cassation a, par ailleurs, donné une traduction parfaitement moderne au terme de «publique» dans l'expression «confiance publique»: «dans les rapports humains ordinaires» (80) ou la «vie sociale normale» (81). La «confiance» dont il s'agit a, elle aussi, été expliquée à plusieurs reprises par la Cour de cassation dans des termes contemporains qui utilise des expressions telles que: «la présomption de crédibilité», «la crédibilité» (82) ou encore: «de nature à convaincre de la justesse ou de l'authenticité» (83). Le fait qu'un écrit s'impose à la confiance publique implique, selon la Cour, tout simplement que «l'autorité ou les particuliers qui en prennent connaissance ou auxquels ils (les écrits) sont présentés puissent être convaincus de la vérité de l'acte ou du fait juridique constaté par ces écrits ou soient en droit de leur accorder foi» (84), ou encore plus brièvement: «le fait que la collectivité puisse les considérer comme véridiques en raison de leur contenu ou de leur forme» (85).

Les fondements pour l'incrimination des faux en écritures résident, en matière de droit, dans la confiance nécessaire en la justesse et l'authenticité de certains écrits ou des actions ou des faits qu'ils constatent.

Par conséquent, il va de soi que si les rapports écrits du commissaire doivent contribuer à soutenir la confiance en la crédibilité de certaines informations d'économie d'entreprise ou comptables, ces rapports doivent également être dignes de confiance.

(78) «Le réviseur d'entreprises est (dès lors) qualifié par le législateur de personne de confiance qui accorde à ces documents une fiabilité comparable à celle associée à la certification par un expert assermenté», selon A. VAN OEVELEN. «De rol en de civielrechtelijke aansprakelijkheid van de commissaris-revisor», *op. cit.*, 235. Ou encore: «La fonction du réviseur d'entreprises se définit comme suit: un expert indépendant qui émet un jugement de fiabilité en ce qui concerne les informations de nature économique-financière fournies par les entreprises», selon W. GROFFILS et H. VAN PASSEL, «De bedrijfsrevisor en zijn controletaak», *A & a* 1993/4, 16.

(79) «Des faux commis en écriture, en informatique et dans les dépêches télégraphiques» est l'intitulé du chapitre IV, qui fait partie du Titre III du Livre II du Code pénal, qui sanctionne les «Crimes et délits contre la confiance publique». A cet effet, voir *in extenso*: J. VANHALEWIJN, «Valsheid in geschriften, misdrijf tegen de openbare trouw», dans X (éd.), *Liber amicorum R. Victor*, II, Anvers, Kluwer, 1973, 1185-1190. (80) Cass. 5 octobre 1982, *Arr. Cass.* 1982-83; Cass. 25 septembre 2001, www.cass.be (numéro de rôle P000005N).

(81) Cass. 23 décembre 1998, *Arr. Cass.* 1998, 1166.

(82) Cass. 18 juin 1985, *Arr. Cass.* 1984-85, 1445.

(83) Cass. 27 mars 1985, *Arr. Cass.* 1984-85, 1037.

(84) Cass. 27 septembre 1988, *Arr. Cass.* 1988, 105. Voir également: Cass. 23 décembre 1998, *Arr. Cass.*, 1998, 1166 et Cass. 16 juin 1999, *Arr. Cass.* 1999, 845.

(85) Cass. 16 décembre 1997, *Arr. Cass.* 1997, *Bull.* 1997, 1448.

Dans le cas contraire, le rapporteur risque de se retrouver – sous réserve des autres dispositions pénales éventuelles – dans la ligne de tir des sanctions frappant les faux en écritures afin de protéger la confiance que l'on peut accorder nécessairement à certains écrits.

II. Faux en écritures: une présentation sommaire (86)

46. Les faux en écritures et l'usage de pièces falsifiées sont punis par les articles 193 et suivants du Code pénal qui contiennent des dispositions de droit commun relatives aux faux en écritures.

En outre, il existe bon nombre de lois pénales particulières qui punissent différentes formes de faux en écritures ou de faux relatifs à des écritures particulières. Par conséquent, par exemple, les faux dans les écritures des sociétés peuvent, selon qu'il s'agit d'un cas exclusif ou cumulatif, tomber sous le coup de l'application de dispositions de droit commun des articles 193 et suivants du Code pénal, de dispositions en matière de faux en écritures fiscales (87), l'article 127 du Code des sociétés (anciens articles 207-210 des L.C.S.C.) relatifs aux comptes annuels falsifiés, l'article 650 du Code des sociétés (ancien article 204, 1° des L.C.S.C.) ou l'article 171, § 2 du Code des sociétés (88).

Du point de vue du droit pénal, on est dès lors confronté à un problème relativement complexe de qualification juridique et il convient de déterminer si l'on se trouve devant un cas de concours idéal d'infractions (article 65 du Code pénal: un seul fait et plusieurs qualifications) ou devant un cas où la loi particulière exclut la loi générale: *generi per speciem derogatur*. Au point VI., nous analysons cette problématique plus en détail (*infra* n° 74 e.s.). Cependant, nous vous présentons tout d'abord les éléments constitutifs des faux en écritures en droit commun, qui représentent le genre des faux en écritures dont les autres modalités sont une espèce.

47. A défaut de définition légale des faux en écritures de droit commun, la doctrine, se fondant sur les dispositions des articles 193 et suivants du Code pénal et s'appuyant sur les travaux préparatoires de ces articles de loi et également sur la jurisprudence, a mis sur pied une définition des faux en écritures qui a été intégralement reprise dans un arrêt de la Cour de cassation rendu le 18 juin 1985 (89). A notre connaissance, il s'agissait du premier arrêt dans lequel la Cour de cassation décrivait complètement le délit que sont les faux en écritures et qui énumérait, en une seule

(86) Pour une analyse détaillée, voir: L. DUPONT, «Valseheid in geschriften», dans J. DE PEUTER etc. (éd.), *Bijzonder Strafrecht voor rechtspractici*, Leuven, Acco, 1990, 137-188; A. MARCHAL, «Faux commis dans les écritures et les dépêches télégraphiques», dans *Novelles*, Droit pénal, II, Bruxelles, Larcier, 1967, 399-623; M. RIGAUX et P.E. TROUSSE, «Le faux en écritures», dans *Les crimes et délits du Code pénal*, II, Bruxelles, Bruylant, 1957, 541 p.; A. MARCHAL et J.P. JASPAR, *Droit criminel, Traité théorique et pratique*, Bruxelles, Larcier, 1975, éd. 3, 124-236; J. VANHALEWIJN et L. DUPONT, *Valseheid in geschriften*, A.P.R. Gand-Louvain, Story-Scientia, 1975, 252 p.

(87) Article 450 du C.I.R., article 3 du Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus, article 73bis du Code de la T.V.A., article 270bis du Code des taxes assimilées au timbre, article 206bis du Code des droits d'enregistrement, article 133bis du Code des droits de succession et article 66bis du Code des droits de timbre. A cet effet, voir L. DUPONT, «Fiscale valseheid in geschriften» (faux en écritures fiscales), dans L. DUPONT et F. VANISTENDAEL (éd.) «*Strafrecht en belastingrecht*», (droit pénal et droit fiscal), *Acta Falconis*, Anvers, Kluwer sciences juridiques, n° 83/5, 1983, 87-137.

(88) Ancien article 17, alinéa trois de la loi du 17 juillet 1975.

(89) Cass. 18 juin 1985, *Arr. Cass.* 1984-85, 1445 et *Pas.* 1985, I, 1335.

phrase, tous les éléments constitutifs qui en déterminent la typicité du délit. Conformément à la formulation littérale de cet arrêt, les faux en écritures consistent «en ce que, avec une intention frauduleuse ou à dessein de nuire, la réalité est dissimulée, d'une manière déterminée par la loi, dans un écrit protégé par la loi, alors qu'il peut en résulter un préjudice» (90). De cette définition il ressort que les faux en écritures requièrent l'existence de quatre éléments constitutifs:

- 1) un écrit protégé pénalement;
- 2) la dissimulation de la vérité d'une façon déterminée par la loi;
- 3) une intention frauduleuse ou le dessein de nuire;
- 4) un préjudice ou un dommage éventuel.

Ci-dessous, ces éléments constitutifs des faux en écritures sont décrits plus en détail dans le cadre du rapport de contrôle du commissaire tel qu'il est prescrit par l'article 143 du Code des sociétés (ancien article 65 des L.C.S.C.). Les principes de base de cette analyse peuvent être appliqués *mutatis mutandis* au rapport de révision relatif aux comptes annuels consolidés tel qu'il est prescrit par l'article 148 du Code des sociétés (basé sur l'ancien article 75 de l'A.R. du 6 mars 1990 relatif aux comptes consolidés des entreprises, *M.B.*, 27 mars 1990). Ce rapport de révision en matière de comptes annuels consolidés n'est pas traité de façon explicite.

III. Les éléments constitutifs des faux en écritures et le rapport de révision prescrit par l'article 143 du Code des sociétés (ancien article 65 des L.C.S.C.)

48. L'article 142 du Code des sociétés (ancien article 64, § 1^{er} des L.C.S.C.) détermine la mission de base du commissaire comme suit: le contrôle de la situation financière, des comptes annuels et de la régularité au regard du Code des sociétés et des statuts, des opérations à constater dans les comptes annuels.

Les principales opérations de cette mission de base sont visées à l'article 143 du Code des sociétés (ancien article 65 des L.C.S.C.) qui stipule que les commissaires, suite à l'établissement des comptes annuels, doivent établir un *rapport écrit* circonstancié qui doit plus précisément contenir les mentions précisées à l'article 144 du Code des sociétés (ancien article 65 des L.C.S.C.).

(90) Plus tard, d'autres définitions plus étoffées ont suivi, notamment dans un arrêt du 27 septembre 1988: «Pour l'existence du faux en écritures et de l'usage de faux il est requis, d'une part, que l'écrit fasse preuve dans une certaine mesure de ce qu'il reçoit et constate, c'est-à-dire qu'il s'impose à la confiance publique de sorte que l'autorité ou les particuliers qui en prennent connaissance ou auxquels ils sont présentés puissent se convaincre de la vérité de l'acte ou du fait juridique constaté par ces écrits ou soient en droit de leur accorder foi, et, d'autre part, que l'altération de la vérité commise avec une intention frauduleuse ou à dessein de nuire d'une des manières prévues par la loi, puisse causer un préjudice; il n'est pas requis que cet écrit fasse preuve jusqu'à preuve contraire ni que la falsification ou l'usage de faux ait causé un préjudice effectif» (Cass. 27 septembre 1988, *Arr. Cass.* 1988-89, 105 et *Pas.* 1989, I, 93). Egalement repris dans un arrêt du 16 juin 1999 auquel on a ajouté que la dissimulation de la vérité peut avoir lieu et qu'un préjudice peut être causé «soit suite à des mentions inexactes, soit suite à la dissimulation intentionnelle de certaines données dans l'écrit» et dans lequel la simulation est expressément reconnue en tant que déguisement fallacieux de la vérité (Cass. 16 juin 1999, *Arr. Cass.* 1999, 845). A des fins d'exhaustivité, voir également la définition donnée dans un arrêt du 16 décembre 1997: «Les écritures privées tombent sous l'application des articles 193 et 196 du Code pénal, lorsque, dans une certaine mesure, elles peuvent servir de preuve à ce qui y est énoncé ou constaté, qu'elles sont de nature à produire des effets juridiques, c'est-à-dire peuvent, par l'usage en vue duquel elles ont été rédigées, porter préjudice aux tiers et que la collectivité peut les considérer comme véridiques en raison de leur contenu ou de leur forme» (Cass. 16 décembre 1997, *Arr. Cass.* 1997, 1372).

Ci-dessous, à titre d'exemple, nous examinons dans quelles conditions il peut être fait mention de faux punissables dans ce rapport et nous nous basons à cet effet sur une analyse des éléments constitutifs des faux en écritures appliqués aux différents éléments que ce rapport doit contenir en vertu de l'article 144 du Code des sociétés (ancien article 65 des L.C.S.C.).

Il va de soi que l'objet de notre texte ne nous permet pas de nous arrêter sur les questions suivantes: quelle est l'ampleur des obligations de «faire rapport» du commissaire, comment doit-il rédiger ce rapport pour ne pas mettre sa responsabilité civile en péril et, plus précisément, comment doit-il travailler, compte tenu des normes légales et des normes générales et particulières et des recommandations édictées par l'Institut des Reviseurs d'Entreprises lors du contrôle préalable à la rédaction de son rapport.

A. Un écrit protégé pénalement

49. La limite la plus spécifique en matière de faux en écritures se situe dans la notion suivante: «écrit protégé par la loi ou pénalement» (91). Tous les écrits et toutes les mentions dans les écrits ne sont pas des écrits protégés pénalement. La protection pénale n'est accordée que

- 1) à un écrit *sensu stricto* (par exemple, à un système graphique que des tiers peuvent lire et comprendre) (92);
- 2) dans lequel on peut donner expression à une pensée à *portée juridique*;
- 3) et pour autant que l'écrit ou ce qui est écrit s'impose à la *confiance publique*.

1. Un écrit *sensu stricto* à portée juridique

50. Le droit pénal ne régit pas tout ce qui est écrit. Un écrit n'est protégé pénalement que s'il a trait à un fait pertinent en droit, c'est-à-dire à un fait qui, en soi ou en relation avec d'autres faits, est de nature à déterminer l'existence, la modification, l'annulation ou la fixation d'un droit (93).

Par conséquent, il faut «que l'écrit relatif à un acte ou à un fait dont il est fait référence puisse convaincre et motiver quiconque à qui il est soumis d'adopter un point de vue relatif à un *intérêt* protégé juridiquement» (94). C'est seulement dans la mesure où l'écrit (95), comme la Cour de cassation l'a formulé à diverses reprises, peut

(91) Voir à cet effet *in extenso*: F. WILLIO (Avocat général), «Het begrip 'beschermde geschrift' in artikel 193 e.v. Sw.», Discours prononcé à l'occasion de la séance solennelle d'ouverture de la Cour d'appel d'Anvers le 1^{er} septembre 1995, *R.W.* 1995-96, 793-820 et la doctrine et la jurisprudence auxquelles il est fait référence.

(92) Voir à cet effet: L. DUPONT, «Valsheid in geschriften», dans J. DE PEUTER, e.a. (éd.), *Bijzonder strafrecht voor rechtspractici*, Publications de l'Institut de Droit pénal, n° 5, Louvain, Acco, 1990, (137), 145.

(93) M. RIGAUX et P.E. TROUSSE, *Les crimes et les délits du Code pénal*, III, Bruxelles, Bruylant, 1957, 82; J. VAN HALEWIJN et L. DUPONT, *Valsheid in geschriften*, A.P.R., Gand, Story-Scientia, 1975, n°s 64-66; L. DUPONT, *op. cit.*, 147; F. WILLIO, *op. cit.*, 797, n° 17.

(94) F. WILLIO, *op. cit.*, 797, n° 17.

(95) De fausses proclamations verbales consistant, par exemple, à l'occasion d'une vente aux enchères, à déclarer publiquement que tous les lots ont été adjugés alors que lesdits lots ont été adjugés à de faux acheteurs, ne peuvent constituer des faux en écritures (Cass. 8 décembre 1999, *Arr. Cass.* 1999, 1594).

«avoir des effets juridiques ou des conséquences juridiques» (96), est «de nature à avoir des conséquences en droit» (97) ou a trait à «un acte juridique ou à un fait juridique» (98), qu'il est protégé pénalement.

51. Il ne fait aucun doute que le rapport prescrit par les articles 143 et 144 du Code des sociétés (ancien article 65 des L.C.S.C.) est un écrit *sensu stricto* dans toutes les mentions prescrites par la loi et qu'il a trait à des faits pertinents en droit. En effet, dans toutes ses mentions, ce rapport tend à permettre à l'assemblée générale des actionnaires de satisfaire à ses obligations telles qu'elles sont prescrites par la loi des sociétés et d'exercer toutes les compétences qui lui sont accordées. Par le biais de la publication de ce rapport, prescrit par l'article 100, 4° du Code des sociétés (ancien article 80, alinéa deux, 5° des L.C.S.C.), les tiers, fournisseurs, créanciers, concurrents, collaborateurs intéressés, etc. peuvent également apprécier la pertinence des informations publiées à propos de la société eu égard aux intérêts juridiques gérés (99). Les articles 181, § 3, 222 *in fine*, 287, alinéa deux, 396, *in fine*, 423, *in fine*, 447 *in fine*, 559, alinéa trois, 560, alinéa trois, 602 *in fine*, 633, alinéa trois et 780 du Code des sociétés (ancien article 190*bis* des L.C.S.C.) relatifs à la nullité des décisions de l'assemblée générale prises en l'absence de rapports déterminés des commissaires – sujet traité par H. LAGA (100) – apportent une preuve décisive de la pertinence juridique de nombreux rapports devant être rédigés par le commissaire.

2. Un écrit dont le contenu s'impose à la *confiance publique*

52. Nous avons déjà fait remarquer que, en vertu du droit belge, les faux en écritures représentent un délit contre la *confiance publique*. Ce que l'on punit n'est pas le mensonge en tant qu'instrument de fraude mais le mensonge en tant qu'attaque à l'encontre d'une confiance légitime, en vigueur dans la vie sociale ou nécessaire à la vie sociale, placée dans la crédibilité ou l'authenticité d'un écrit et des actes ou faits qu'ils constatent.

Dans la doctrine et la jurisprudence, on a essayé de déterminer de différentes manières quand un écrit s'impose ou non à la confiance publique. Le critère de confiance

(96) Cass. 11 mai 1982, *Pas.* 1982, I, 1042.

(97) Cass. 9 février 1982, *Arr. Cass.* 1981-82, 720.

(98) Cass. 5 octobre 1982, *Arr. Cass.* 1982-83, 185. Voir également: Cass. 19 septembre 1984, *Arr. Cass.* 1984-85, 105.

(99) Les civilistes considèrent certaines obligations en matière de rapportage auxquelles est soumis le commissaire, telles que le rapport de révision sur l'apport en nature lors de la constitution d'une société (article 444 du Code des sociétés, ancien article 29*bis*, alinéas premier à trois des L.C.S.C.) ou en cas d'augmentations de capital (article 602 du Code des sociétés, ancien article 34 des L.C.S.C.) ou le rapport annuel qu'il doit établir (article 143 du Code des sociétés, ancien article 65 des L.C.S.C.), comme étant des actes d'appréciation qui sont posés en vue d'engendrer les conséquences juridiques qui y sont associées en vertu de la loi, à savoir la légitimité ou la validité juridique de certains actes juridiques, et considèrent le fait de remplir ces obligations en matière de rapportage comme des *actes juridiques* en soi. Voir: A. VAN OEVELEN, *op. cit.*, n° 44 et ses références dans la note en bas de page 116. Dans le même sens, voir également P.-A. FORIERS dans Institut des Reviseurs d'Entreprises (éd.), *Sources de responsabilité du réviseur d'entreprises*, Etudes IRE, Droit 2/96, 9.

(100) H. LAGA, «De verslaggevingsplicht van de commissaris-revisor: sancties in geval van ontbreken of van onvolledig verslag», dans Institut des Reviseurs d'Entreprises (éd.), *op. cit.*, 31-37.

publique a été rendu applicable par la Cour de cassation qui l'a associé à la *valeur probante* d'un écrit qui permet de l'identifier comme étant authentique. Selon la jurisprudence de la Cour de cassation, les écrits sont censés s'imposer à la confiance publique lorsqu'ils «peuvent faire de preuve dans une certaine mesure», c'est-à-dire lorsqu'ils sont de nature telle qu'ils «convainquent, dans la vie sociale normale» ceux qui en prennent connaissance «de la vérité (de la justesse ou de la réalité) des actes ou des faits qui y sont constatés ou lorsque ces personnes sont en droit de leur accorder foi».

Il n'est cependant pas requis qu'un écrit fasse preuve en droit. Une valeur sociale probante suffit (101). Il ne faut pas non plus qu'un écrit présente une valeur probante jusqu'à preuve du contraire (102).

Les mentions protégées pénalement dans un écrit ne représentent pas uniquement les déclarations ou faits qu'un acte peut ou doit constater en vertu d'une disposition légale mais également toutes les mentions reprises dans un acte et qui, dans une certaine mesure, peuvent constituer une preuve des déclarations ou faits constatés (103).

53. Si l'on se base sur le critère de «valeur sociale probante», il s'avère que la quasi-totalité des mentions prescrites à l'article 144 du Code des sociétés (ancien article 65 des L.C.S.C.) s'imposent à la confiance publique et sont protégées pénalement en tant que telles. Notamment eu égard à la mission du commissaire que nous avons décrite précédemment, qui est précisément appelé à rédiger un rapport en vue de soutenir la confiance dans la crédibilité des informations qu'il doit contrôler en ce qui concerne la société, il faut admettre que quiconque prend connaissance de ce rapport en tant qu'expert indépendant est en droit de considérer les allégations qui y sont retenues comme étant crédibles (104).

54. Au vu du critère de confiance publique, on partait traditionnellement de l'hypothèse que, d'une part, les mentions reprises dans des écrits et dont le contenu n'est considéré comme authentique que sous réserve d'un contrôle et que, d'autre part, les allégations ou appréciations personnelles ne sont, en règle générale, pas protégées pénalement (105).

Un certain doute pourrait dès lors surgir en ce qui concerne la protection pénale de la déclaration prescrite par l'article 144, 3° du Code des sociétés (ancien article 65, 3° des L.C.S.C.) (voir également article 148, 3° du Code des sociétés relatif aux comp-

(101) Comparer: Cass. 11 mai 1982, *Arr. Cass.* 1981-82, 1118; Cass. 5 octobre 1982, *Arr. Cass.* 1982-83, 185; Cass. 27 mars 1985, *Arr. Cass.* 1984-85, 1037; Cass. 18 juin 1985, *Arr. Cass.* 1984-85, 1445; Cass. 27 septembre 1988, *Bull.* 1989, 93; voir le commentaire annexé aux arrêts de L. DUPONT, *op. cit.*, (137), 148-150. Voir également: Cass. 16 décembre 1997, *Arr. Cass.* 1997, 1372 et Cass. 23 décembre 1998, *Arr. Cass.* 1998, 1166.

(102) Cass. 27 septembre 1988, *Arr. Cass.* 1988-89, 105. Voir également: M. GELDERS, «Deelneming, motivering, valsheid in geschriften», note sous Cass. 19 septembre 1995, *R.W.* 1995-96, 1209-1211.

(103) Cass. 19 mai 1981, *Arr. Cass.* 1980-81, 1091.

(104) Voir dans le même sens: L. HUYBRECHTS, «Fraudebestrijding (deel 1)», *A.F.T.* 1996, 431.

(105) L. DUPONT, «Valsheid in geschriften», *op. cit.*, n°s 21-22; J. VAN HALEWIJN et L. DUPONT, *op. cit.*, 68-71 et les références qui y figurent concernant une autre jurisprudence. Voir notamment également: Cass. 5 février 1997, *Arr. Cass.* 1997, 167 et *Bull.* 1997, 173; Cass. 19 septembre 1995, *Arr. Cass.* 1995, 798, *R.W.* 1995-96, 1209 avec note M. GELDERS; H.D.B., note sous *Corr. Bruxelles* 19 mars 1992, *Rev. dr. pén.* 1992, 809-810.

tes annuels consolidés (basé sur l'ancien article 75, 2° de l'A.R. du 6 mars 1990 relatif aux comptes annuels consolidés des entreprises)) en vertu de laquelle les commissaires doivent mentionner si, à leur avis, les comptes annuels donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de la société, compte tenu des dispositions légales et réglementaires qui les régissent et si les *justifications données dans l'annexe sont adéquates*.

A notre avis, il n'y a nulle raison de douter de la protection pénale de la déclaration prescrite à l'article 144, 3° du Code des sociétés (ancien article 65, 3° des L.C.S.C.). Le jugement que doit porter le commissaire ne peut, en effet, être considéré comme une appréciation personnelle au sens d'une appréciation purement subjective à laquelle on ne peut pas apporter de crédit.

En tant qu'appréciation professionnelle également soumise – outre à des dispositions légales et réglementaires – à des normes de révision déontologiques générales et particulières et à des recommandations, cette appréciation dépasse largement le niveau d'appréciation subjective (106). Comme la Cour de cassation l'a ordonné précédemment en ce qui concerne un ensemble d'allégations indépendantes mais qui formaient cependant un tout avec divers documents de portée juridique, il ne s'agit en effet pas «d'allégations mais d'écrits censés donner les apparences de véracité» (107). A cet effet, nous pouvons faire référence à un arrêt intéressant rendu par la Cour d'appel d'Anvers en date du 22 janvier 1988 dans lequel la Cour a statué qu'un rapport de taxation d'un expert privé (relatif à la valeur d'un bateau de navigation intérieure), même s'il s'agissait d'un écrit privé aux termes de l'article 196 du Code pénal, ne pouvait pas être considéré comme une simple allégation ou une appréciation personnelle dans la mesure où l'on avait fait appel à l'expérience et au savoir d'un expert afin de susciter la confiance des bailleurs de fonds qui ont accordé des prêts sur la base de ce rapport. Ces rapports de taxation doivent, dès lors, être considérés comme des écrits privés qui servent de preuve dans une certaine mesure et dont la falsification ébranle la confiance publique (108).

Dans un arrêt récent du 25 septembre 2001, la Cour de cassation a expressément décrété qu'un rapport d'expertise rédigé par un expert privé peut constituer un écrit protégé pénalement: «que doit être qualifié d'écrit privé aux termes des articles 193 et 196 du Code pénal, tout écrit qui est de nature à servir, dans les rapports sociaux, de preuve d'un acte juridique ou d'un fait juridique. Qu'un rapport d'expertise rédigé par un expert privé peut constituer un tel rapport. Que les juges en appel qui estiment que le rapport d'expertise rédigé par le requérant est un tel écrit étant donné qu'il a dû être utilisé en vue de renforcer le risque assuré et que l'écrit, notamment eu égard à la qualité d'expert du requérant, était important afin de convaincre la compagnie d'assurances de la valeur des biens à assurer, ne violent pas les dispositions légales auxquelles il est fait référence» (109).

(106) Voir par exemple la norme indéniable correspondante, 3.3. (1997) des Normes générales de révision du Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises.

(107) Cass. 16 décembre 1997, *Arr. Cass.* 1997, 1372 (1376).

(108) Anvers 22 janvier 1988, *R.W.* 1987-88, 1031.

(109) Cass. 25 septembre 2001, *www.cass.be* (numéro de rôle P000005N).

Par ailleurs, il faut faire remarquer que, dans la jurisprudence récente, il existe une tendance visant à considérer ces exceptions à la protection pénale des écrits, découlant de la réserve de contrôle ou de leur caractère d'appréciation des faits, de façon de plus en plus restrictive (110). F. WILLIO a le mérite d'avoir été un des premiers à mettre l'accent sur cette nouvelle tendance (111). La tendance signalée dans la jurisprudence trouve son origine dans la jurisprudence de la Cour de cassation qui, en ce qui concerne l'appréciation de la protection pénale des écrits, fait référence à une notion de «preuve» qui est tout à fait indépendante des critères de valeur juridique déterminés par la doctrine en droit privé (112).

Pour savoir si un écrit ou une mention dans un écrit ébranle la confiance publique, il faut, en principe, se baser uniquement sur ce que, dans les rapports sociaux, l'on considère comme preuve (ou que l'on peut légitimement considérer comme preuve) des faits ou actes pertinents dont l'écrit fait mention (113), c'est-à-dire qu'il faut se demander si «cela a une quelconque valeur sociale probante».

B. *Déguisement de la vérité d'une façon déterminée par la loi*

55. Le déguisement (altération, supposition ou falsification) de la vérité est une condition de base inhérente aux faux en écritures, sans laquelle le délit est inexistant. Les faux en écritures impliquent un mensonge écrit ou un écrit mensonger.

(110) Un des premiers arrêts de la Cour de cassation que nous connaissons en matière de faux en écritures qui ne sont considérés comme véridiques qu'après contrôle, est celui du 25 octobre 1988 qui avait trait à une facture. Dans cet arrêt, fidèle à la tradition, la Cour de cassation a tout d'abord rappelé que «En règle, les mentions fausses figurant dans une facture établie par le vendeur ne constituent pas, à l'égard de l'acheteur, un faux en écritures punissable, celui-ci devant contrôler l'exactitude de la facture et celle-ci n'acquérant une valeur probante qu'après avoir été contrôlée et acceptée». Ensuite, la Cour fait remarquer le caractère relatif de cette règle. «Pareille facture – poursuit l'arrêt – constitue cependant un faux en écritures punissable notamment lorsque le juge constate, sur le fondement des éléments de fait indiqués par lui, que du fait du vendeur, l'acheteur était dans l'impossibilité de contrôler les mentions figurant dans la facture, de telle sorte que l'acheteur devait considérer la facture comme étant exacte» (voir Cass. 25 octobre 1988, *Arr. Cass.* 1988-89, 226; voir également dans le même sens: Cass. 15 juin 1994, *Arr. Cass.* 1994, 618 et Cass. 19 septembre 1995, *Arr. Cass.*, 1995, 798 et *R.W.* 1995-96, 1209 avec note de M. GELDERS; Cass. 24 avril 2001, www.cass.be (numéro de rôle 991247N)). Voir également Cass. 5 décembre 2000: «Si généralement la mention fautive dans un écrit devant être vérifié par le destinataire avant son acceptation du contenu, ne constitue pas de faux en écritures punissable, le faux dans une mention figurant dans un écrit émanant d'une tierce personne et devant être vérifié avant l'acceptation de son contenu par le destinataire qui n'est pas la personne à laquelle cet écrit est directement adressé, constitue un faux en écritures lorsque le bénéficiaire peut ajouter foi à la véracité du fait que la mention fautive émane d'une tierce personne» (Cass. 5 décembre 2000, www.cass.be (numéro de rôle 9990245N)).

Egalement en ce qui concerne l'exception basée sur la caractère d'appréciation (subjective) de l'écrit, la Cour de cassation adopte une attitude plus nuancée. Voir notamment l'arrêt du 16 décembre 1997: «Attendu que, s'il est vrai que des allégations isolées ne constituent pas un faux en écritures punissable, ce n'est pas le cas, lorsque ces allégations sont constituées par un ensemble de documents qui ont une portée juridique. Qu'en l'espèce, il s'agit non pas de simples allégations, mais de documents destinés à conférer une apparence de véracité à ces allégations, établis et utilisés en vue d'obtenir des ouvertures de crédit de la part de la demanderesse» (Cass. 16 décembre 1997, *Arr. Cass.* 1997, 1372. Voir également: Cass. 18 juin 1985, *Arr. Cass.* 1985, 1445). Voir en la matière également l'arrêt cité précédemment du 25 septembre 2001, www.cass.be (numéro de rôle P000005N).

(111) Voir: F. WILLIO, *op. cit.*, *passim*.

(112) F. WILLIO, *op. cit.*, 819, n^{os} 110-111.

(113) *Ibid.*

Toutes les formes éventuelles de dissimulation de la vérité peuvent être résumées en deux archétypes: les faux matériels et intellectuels (114). En cas de faux *matériels*, le document est faux: soit parce que, dès le début, il a été établi par une personne qui n'en avait pas les compétences, soit parce que la matérialité de l'écrit a été falsifiée suite à des ratures, des réécritures, des insertions ultérieures de lettres, chiffres, mots, ou parce que la signature est fausse. En cas de faux *intellectuels*, l'instrument en soi est fidèle à la vérité et il a été établi par des personnes compétentes mais le contenu est faux parce qu'il contient des constatations, allégations ou clauses qui sont contraires à la vérité (115).

56. Tout déguisement de la vérité dans un écrit ne peut pas être qualifié de faux pénal. En vertu du principe de légalité, il faut que la vérité ait été déguisée d'une façon déterminée par la loi.

57. Dans la perspective de la typicité du délit requise en matière de responsabilité pénale, il est, par conséquent, important de savoir par quelle disposition pénale le rapport visé à l'article 143 du Code des sociétés (ancien article 65 des L.C.S.C.) est protégé pénalement et quels sont les procédés de falsification déterminés par la loi qui sont visés par cette disposition pénale.

Eu égard à la nature et au contenu du rapport prescrit par l'article 143 du Code des sociétés (ancien article 65 des L.C.S.C.), ce rapport peut être qualifié d'écriture privée dont la falsification est punissable – sauf dans le cadre de l'application de la règle que nous analysons ci-dessous en vertu de laquelle la loi pénale particulière exclut la loi pénale générale – selon l'article 196 du Code pénal qui énumère les procédés de falsification suivants: la falsification soit par de fausses signatures, soit par la contrefaçon ou l'altération d'écritures ou de signatures, soit par la fabrication fautive de conventions, dispositions, obligations ou décharges ou par l'insertion après coup dans les actes: *soit par addition ou altération de clauses, de déclarations ou de faits que ces actes avaient pour objet de recevoir ou de constater.*

La nomenclature des procédés de falsification figurant à l'article 196 du Code pénal est tellement vaste que peu de techniques de déguisement de la vérité y échappent.

Un exemple nous est fourni par le dernier alinéa de l'article 196 du Code pénal inscrit en italique ci-dessus. Il ressort, selon l'interprétation de la Cour de cassation, des termes de cette disposition que «peuvent non seulement être considérés comme faux les déclarations et les faits qu'un acte écrit peut ou doit constater en vertu d'une disposition légale mais aussi toute mention reprise sciemment par le rédacteur de l'acte si la mention peut ainsi faire preuve dans une certaine mesure» (116). La no-

(114) «L'altération de la vérité, condition essentielle inhérente aux faux en écritures peut non seulement être réalisée par des faux en écritures matériels mais également par la falsification du contenu de l'écrit sans que sa matérialité ne soit falsifiée» (Cass. 22 juillet 1970, *Arr. Cass.* 1970, 1032).

(115) Récemment, la Cour de cassation a redéfini les faux intellectuels comme suit: «Le faux intellectuel consiste dans le fait qu'un document, qui n'a pas subi de modifications matérielles, constate des faits et des actes contraires à la vérité (Cass. 21 juin 1994, *Arr. Cass.* 1994, 648. Voir également: Cass. 9 novembre 1999, *Arr. Cass.* 1999, 1404). Ou encore plus simplement: «Il est question de faux intellectuels punissables lorsqu'un document qualifie une situation de véridique alors qu'elle ne l'est pas au moment de son établissement» (Corr. Liège 10 novembre 1989, *J.L.M.B.* 1991, 245 avec note).

(116) Cass. 19 mai 1981, *Arr. Cass.* 1980-81, 1090.

tion d'«altération» visée à l'article 196, dernier alinéa du Code pénal est dès lors très extensive et comprend à la fois les faux matériels et intellectuels.

Cette modalité en matière de faux peut être commise à la fois par un acte positif et par omission, notamment lorsque l'omission a pour effet que l'on considère comme véridiques des faits qui ne le sont pas, de telle sorte que l'on a affaire à un semblant de vérité (117). Comme l'a fait remarquer L. HUYBRECHTS, le Code des sociétés et la législation fiscale déterminent ce que doivent contenir les écrits des sociétés et des entreprises. L'omission des opérations devant être obligatoirement mentionnées dans la comptabilité, par exemple les recettes résultant d'un commerce en noir, représente également des faux intellectuels par omission (118).

58. En règle générale, après examen, il est très facile de répondre à la question de savoir si le rapport prescrit par l'article 143 du Code des sociétés (ancien article 65 des L.C.S.C.) est fidèle ou non à la vérité et si un procédé de dissimulation de la vérité déterminé par le législateur a été utilisé ou non (119). L'article 144 du Code des sociétés (ancien article 65 des L.C.S.C.) invite, en effet, le commissaire à faire

(117) Cass. 2 octobre 1973, *Pas.* 1974, I, 1073; Cass. 29 octobre 1973, *Pas.*, 1974, I, 221, conclusions de l'Avocat général P. MAHAUX. Voir également Cass. 21 décembre 1971: «Le faux intellectuel visé à l'article 196, alinéa 5, du Code pénal peut provenir d'omissions ou de renseignements incomplets dans l'acte, dont le but et le résultat sont de donner à un fait mensonger les apparences de la réalité» (Cass. 21 décembre 1971, *Pas.* 1972, I, 405). Voir plus récemment en ce qui concerne une négligence punissable en matière de comptes annuels, l'arrêt en cassation du 3 mai 2000: «Est une altération de la vérité constitutive de faux au sens des articles 207 et suivants des Lois coordonnées sur les sociétés commerciales, l'omission de faire figurer comme telles dans les comptes de résultat d'une entreprise d'assurances des aides consenties par celle-ci à une société apparentée, dans l'intention frauduleuse de céder aux tiers la situation comptable et patrimoniale réelle de ces deux sociétés, les comptes annuels devant indiquer fidèlement et systématiquement, pour l'exercice clôturé, la nature et le montant des charges de l'entreprise» (Cass. 3 mai 2000, *Arr. Cass.* 2000, www.cass.be (numéro de rôle P991197 Fv.)).

(118) L. HUYBRECHTS, «Fraudebestrijding (deel 1)», *A.F.T.* 1996, 434.

(119) Ce n'est cependant pas toujours le cas. La notion de véracité, en effet, n'est pas toujours aussi uniforme qu'on la présente. Il existe bon nombre de contextes dans lesquels il n'est pas évident de savoir sur la base de quelles normes la valeur de véracité d'un écrit doit être appréciée. La valeur de véracité d'un seul et même écrit peut être différente en fonction de la norme de véracité sur laquelle on se base. La problématique de la véracité se pose surtout dans le cas de *simulation* où, derrière la vérité juridique de l'acte juridique, se cache une autre vérité, par exemple dans le cas d'un apport dans une société déguisé en vente (voir à cet effet *in extenso*: L. MATRAY, «Simulation de droit privé et le faux criminel», *Rev. dr. pén.* 1968-69, 581-624; P.E. TROUSSE, «La simulation en droit privé et le faux criminel», *Rev. dr. pén.* 1968-69, 625-651; F. ROGGEN, «La responsabilité à base documentaire en droit pénal», *Rev. dr. U.L.B.* 1992, éd. 2, 175-192; J. DEFOORT, «De simulatie voorbij», dans X, *Liber amicorum Albert Tiberghien*, Bruxelles, Kluwer 1984, 111-130). La problématique de la véracité est constamment à l'ordre du jour dans le droit pénal fiscal dans lequel il faut juger de la légitimité de bon nombre de constructions juridiques qui sont mises sur pied pour éviter les impôts. Dans de nombreux cas, il ne s'agit même pas d'une simulation juridique, d'un voile pour déguiser des faits ou pour les masquer, mais des effets juridiques avantageux liés à une seule vérité, même si, en dehors du cadre juridique, cette vérité n'avait aucune racine en réalité. Depuis un arrêt du 12 décembre 1927, dans la jurisprudence belge, on admet que les contrats simulés peuvent être assimilés à des faux en écritures, notamment lorsque, en déguisant la (une) vérité, avec intention frauduleuse ou à dessein de nuire, ils sont de nature telle à causer un préjudice suite à l'usage pour lequel ils ont été rédigés (jurisprudence constante depuis Cass. 12 décembre 1927, *Pas.* 1928, I, 45, conclusion de l'Avocat général GESCHE). Comme règle de base, on pourrait formuler le point de vue du droit pénal belge en matière de simulation comme suit: une simulation est (par définition) une semi-vérité qui, d'un point de vue pénal, est considérée comme un mensonge (dans ce sens: L. DUPONT, *op. cit.*, 169). A cet effet, voir également l'arrêt du 23 décembre 1998: «La simulation dans des conventions entre personnes privées représente un faux punissable, si elle a été commise dans un acte avec intention frauduleuse ou à dessein de nuire» (Cass. 23 décembre 1998, *Arr. Cass.* 1998, 1166. Voir également: Cass. 28 novembre 1978, *Arr. Cass.* 1978, 355; Cass. 16 juin 1999, *Arr. Cass.* 1999, 845).

des déclarations essentiellement descriptives ou affirmatives auxquelles, en principe, on peut apporter des preuves ou des contrepreuves, notamment eu égard aux nombreuses normes légales, réglementaires et déontologiques prescrites et qui sont décisives pour que le commissaire puisse se former un jugement quant aux données qu'il doit contrôler ou qu'il a contrôlées, lequel contrôle est également soumis à des normes générales et particulières.

1° Les commissaires doivent mentionner comment ils ont effectué leurs contrôles et s'ils ont obtenu de l'organe de gestion et préposés de la société les explications et informations qu'ils ont demandées (article 144, 1° du Code des sociétés, ancien article 65 des L.C.S.C.).

Conformément à la Norme générale de révision 3.3.1. de l'IRE (1997), en ce qui concerne la définition de l'étendue de ses travaux de révision, le commissaire pourrait en règle générale se contenter de faire référence aux Normes générales de révision de l'IRE. Conformément à la Norme générale de révision 3.3.3. (1997), le rapport du reviseur doit également indiquer dans quelle mesure il a obtenu les explications et informations demandées aux administrateurs et aux préposés de l'entreprise. Il va de soi que l'on peut parler de déguisement pénal de la vérité à la fois lorsque le commissaire reprend dans une intention frauduleuse la mention de la Norme générale de révision 3.3.1. (1997), tout en sachant qu'il n'a pas respecté les Normes générales de révision ou lorsque, en infraction à la Norme générale de révision 3.3.3. (1997), il dissimule la vérité en ce qui concerne les explications et informations demandées aux administrateurs et préposés de la société contrôlée. Ces faux peuvent, en effet, avoir pour effet que ceux qui doivent prendre connaissance du rapport sont induits en erreur quant à l'adéquation du contrôle et, par conséquent, quant à la qualité des conclusions. La mention frauduleuse du commissaire selon laquelle il a obtenu des administrateurs et préposés de la société les explications et informations qu'il a demandées, représente une falsification de la vérité qui pourra être sanctionnée pénalement dans la mesure où le manque d'information a (éventuellement) eu des répercussions sur la qualité des activités de contrôle et des appréciations basées sur ce contrôle.

2° Les commissaires doivent mentionner si la comptabilité est tenue et si les comptes annuels sont établis conformément aux dispositions légales et réglementaires applicables (article 144, 2° du Code des sociétés, ancien article 65, 2° des L.C.S.C.).

3° Ils doivent mentionner si, à leur avis, les comptes annuels donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de la société, compte tenu des dispositions légales et réglementaires qui les régissent et si les justifications données dans l'annexe sont adéquates (article 144, 3° du Code des sociétés, ancien article 65, 3° des L.C.S.C.).

En cas de faux dans les mentions des comptes annuels, le commissaire peut, que ce soit en combinaison ou non avec le délit de faux en écritures sur la base de l'article 196 du Code pénal, être pénalement responsable en vertu de l'article 171, § 2, du Code des sociétés ou de l'article 16, alinéa trois de la loi comptable (120), dans les conditions qui y sont stipulées (voir *infra* n° 75 e.s.). C'est la raison pour laquelle le commissaire devra accorder une attention toute particulière aux règles d'évaluation

(120) Ancien article 17, alinéa trois de la loi du 17 juillet 1975.

que la société prétend appliquer dont l'application ou non peut éventuellement donner lieu à des faux en écritures dans le chef de ceux qui ont établi les comptes annuels et pour laquelle, en cas de collusion, le commissaire, outre sa responsabilité pénale pour les faux qu'il a commis personnellement, risque d'être considéré comme participant punissable au faux commis par d'autres dans les comptes annuels (article 127 du Code des sociétés, ancien article 207 des L.C.S.C.), en principe, au moment où ceux-ci sont soumis aux actionnaires ou associés (article 127 *in fine* du Code des sociétés, ancien article 209 des L.C.S.C.).

A cet effet, il convient de faire remarquer que la question de savoir «si», «quelles», et «à quelles conditions» les évaluations fautives dans la comptabilité peuvent donner lieu à des faux en écritures a été un point litigieux dans la doctrine et la jurisprudence, sur la base de la règle déjà expliquée (ou relativisée) précédemment selon laquelle les mentions dans les écrits, dont le contenu n'est considéré comme véridique que sous réserve d'un contrôle, ne sont pas protégées pénalement eu égard au caractère punissable des faux en écritures. Par conséquent, on pouvait comprendre que, eu égard au caractère a priori souvent «contestable» ou précaire de bon nombre d'évaluations et d'appréciations en matière de pièces comptables, il n'y avait aucune unanimité dans la doctrine et la jurisprudence en ce qui concerne la pénalité «d'évaluations fautives» en l'absence, d'ailleurs, de critères objectifs pour leur justesse (121). A titre d'illustration, nous pouvons citer un arrêt de la Cour de cassation du 22 avril 1929 dans lequel, en ce qui concerne un prétendu faux dans un bilan, il a été statué que les évaluations dans les bilans doivent se faire «avec sincérité, bonne foi et prudence» (122) auquel le critère «d'exactitude» n'a été ajouté qu'en 1957 (123). Certains de ces critères ont été repris dans l'article 9 (124) de la loi comptable qui stipule que: «Toute entreprise procède, ..., avec bonne foi et prudence, aux opérations d'évaluation ...».

Depuis que les règles d'évaluation comptables à prendre en considération ont été prescrites, même avec une large mesure de concrétisation, notamment sur la base de la loi du 17 juillet 1975 et de l'arrêté royal du 8 octobre 1976 relatif aux comptes annuels des entreprises et surtout depuis l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés (125), bon nombre de discussions relatives à la ques-

(121) A cet effet, il faut également faire remarquer les difficultés qui se posent souvent lorsque l'on souhaite évaluer exactement certains biens: «*Comment, en effet, évaluer avec précision un immeuble, du mobilier, du matériel, un stock de marchandises, un portefeuille de titres ou de créances?*» (J.M. PIRET, «Faux bilans», *Rev. dr. pén.* 1961-62, p. 953 et suivantes). On peut le dire avec une boutade: «*aucun bilan n'est mathématiquement exact*» (B. MORSELLI, «Les faux et usages de faux en écritures», *C & FP* 1998, éd. 1^{re}, 17). Souvent, en cas de faute d'évaluation, l'élément de culpabilité sera décisif.

(122) «Attendu... que les lois coordonnées sur les sociétés commerciales, et spécialement les dispositions de ces lois relatives aux inventaires et bilans, impliquent seulement pour l'industriel ou le commerçant l'obligation de faire l'évaluation dont il s'agit avec sincérité et bonne foi, mais aussi avec prudence, afin de ne pas compromettre les résultats de l'exercice suivant, qui serait contraire aux intérêts du fisc aussi bien qu'à ceux de l'entreprise elle-même» (Cass. 22 avril 1929, *Pas.* 1929, I, 164).

(123) «Attendu que, si l'estimation... comporte inévitablement une part d'appréciation subjective, il ne suffit cependant pas... qu'elle ait été faite avec sincérité, bonne foi et prudence et sans intention de frauder les lois d'ordre public établissant les impôts; qu'il faut en outre qu'elle soit exacte, compte tenu de circonstances objectives telles que, par exemple, le prix de revient des marchandises, leur valeur vénale, la possibilité de réaliser à plus ou moins longue échéance et les aléas résultant de leur nature, de l'instabilité des prix et de la situation économique...» (Cass. 12 novembre 1957, *Pas.* 1958, I, 254, note).

(124) Ancien article 7 de la loi du 17 juillet 1975.

(125) Voir Chapitre II: Règles d'évaluation (art. 28 et suivants) de l'A.R. du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés (*M.B.*, 6 février 2001, err. *M.B.*, 27 février 2001).

tion de savoir «si», «quelle» et «à quelles conditions» une évaluation fautive en matière de comptabilité peut donner lieu à des faux en écritures font relativement partie du passé (126). Actuellement, il existe des normes d'évaluation légale.

Celui qui prend connaissance des postes évalués est, par conséquent, en droit de croire qu'ils l'ont été conformément à des normes prescrites par la loi. La valeur de vérité des évaluations s'impose également dans ces limites à la confiance publique. C'est dès lors à raison que l'on peut prétendre que l'on peut faire mention de faux en écritures «lorsque les données prescrites sont incomplètes – faux par omission – ou inexacts ou lorsque les évaluations n'ont pas été effectuées conformément aux critères définis...» (127). Selon le cas, on peut dès lors faire mention d'un faux en écritures sur la base de l'article 196 du Code pénal, d'un faux dans les comptes annuels sur la base de l'article 127 du Code des sociétés (ancien article 207 des L.C.S.C.) (128) et/ou d'une infraction punissable en vertu de l'article 171, § 2 du Code des sociétés ou de l'article 16, alinéa trois de la loi comptable (129) ou encore – en fonction des circonstances – d'un faux fiscal, et ce sans préjudice d'autres qualifications pénales éventuelles.

4° Les commissaires doivent mentionner si le rapport annuel (130) comprend les informations requises par les articles 95 et 96 du Code des sociétés et concorde avec les comptes annuels (article 144, 4° du Code des sociétés, ancien article 65, 4° des L.C.S.C.). Un déguisement frauduleux de la vérité peut mettre en péril la responsabilité pénale du commissaire.

5° Les commissaires doivent mentionner si la répartition des bénéficiaires proposée à l'assemblée est conforme aux statuts et au Code des sociétés (article 144, 5° du Code des sociétés, ancien article 65, 5° des L.C.S.C.). Ici également, un déguisement frauduleux de la vérité peut mettre en péril la responsabilité pénale du commissaire.

6° Les commissaires doivent mentionner s'ils n'ont point eu connaissance d'opérations conclues ou de décisions prises en violation des statuts ou des dispositions du Code des sociétés (article 144, 6° du Code des sociétés, ancien article 65, 6° des L.C.S.C.).

Toutefois, cette mention peut être omise lorsque la révélation de l'infraction est susceptible de causer à la société un préjudice injustifié, notamment parce que l'organe de gestion a pris des mesures appropriées pour corriger la situation d'illégalité ainsi créée (article 144, 6° du Code des sociétés, ancien article 65, 6° des L.C.S.C.).

(126) Dans ce sens: J.-L. DUPLAT, «Aspects nouveaux du droit de la banqueroute, du droit pénal comptable et du droit pénal des sociétés commerciales», dans X (éd.), *L'évolution récente du droit commercial et économique*, Bruxelles, Editions du Jeune Barreau, 1978, 436.

(127) Selon L. HUYBRECHTS, «De strafrechtelijke verantwoordelijkheid van bestuurders en zaakvoerders van vennootschappen», dans *Centrum voor de beroepsvervolmaking in de rechten* (éd.), 23 mai 1993, 109.

(128) Il faut cependant que les comptes annuels aient été soumis à l'inspection des actionnaires et associés (article 127, dernier alinéa du Code des sociétés, ancien article 209 des L.C.S.C.).

(129) Ancien article 17, alinéa trois de la loi du 17 juillet 1975.

(130) Ce rapport annuel est prescrit par l'article 95 du Code des sociétés (ancien article 77, alinéa quatre des L.C.S.C.). Pour une analyse détaillée du contenu de ce rapport annuel conformément à l'art. 77 des L.C.S.C., voir: E. WYMEERSCH, «De nieuwe voorschriften inzake vennootschapsinformatie evenals inzake commissaristoelichting», dans H. BRAECKMANS et E. WYMEERSCH (éd.), *Het nieuwe vennootschapsrecht na de wet van 5 december 1984* (le nouveau droit des sociétés après la loi du 5 décembre 1984), Anvers, Kluwer sciences juridiques, 1985, 80-88.

En vertu des termes de cette disposition, on accorde un certain droit d'appréciation au commissaire en ce qui concerne la façon dont il va faire usage de son devoir d'information. Cependant, ce droit d'appréciation est limité. Le non-respect frauduleux de son devoir d'information, lorsque l'exception déterminée par la loi concernant le devoir d'information ne se présente pas, peut, à notre avis, donner lieu à une dissimulation pénale pertinente de la vérité (131).

La Norme générale de révision 3.13.2. du Conseil de l'IRE (1997) souligne par ailleurs que si les conséquences d'une infraction se poursuivent, le commissaire engagerait sa propre responsabilité en omettant de signaler l'infraction dans son rapport, quand bien même cette mention serait susceptible de porter un préjudice grave à la société ou à ses dirigeants.

59. *In fine* de l'article 144 du Code des sociétés (ancien article 65 des L.C.S.C.), il est stipulé que les commissaires indiqueront et justifieront avec précision et clarté les réserves ou les objections qu'ils estiment devoir formuler. Sinon, ils mentionneront expressément qu'ils n'en ont aucune à formuler. Conformément à la Norme générale de révision 3.5.2. du Conseil de l'IRE (1997), l'attestation ne peut être délivrée sans réserve que s'il a été satisfait aux points suivants:

1° (si) les comptes annuels (ou les comptes consolidés) ont été contrôlés conformément aux normes de révision de l'IRE, sans préjudice au paragraphe 3.3.1. (définition des activités de révision avec référence aux Normes générales de révision de l'IRE);

2° (si) les comptes annuels (ou les comptes consolidés) ne comportent pas d'inexactitude significative compte tenu des prescriptions légales et réglementaires ainsi que des normes comptables auxquelles il est référé;

3° (si) les règles d'évaluation ont été appliquées d'une façon constante ou (si) les informations nécessaires sur leur modification et l'influence sur les résultats sont données dans l'annexe;

4° (si) toutes les informations nécessaires sont reprises avec clarté dans les comptes annuels (ou comptes consolidés) de manière telle que, de l'avis du réviseur, ceux-ci donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de l'entreprise ou du groupe.

Bien que, à première vue, le soin de faire ou non des réserves et des objections en ce qui concerne l'appréciation est laissé au jugement du commissaire, on pourrait conclure à tort que cette mention n'entre pas en ligne de compte en matière de déguisement de la vérité. Personnellement, nous sommes d'avis qu'un commissaire, qui fournit une déclaration sans réserves, se rend coupable de dissimulation de la vérité lorsqu'il ne tient pas compte des éléments visés dans la Norme générale de révision 3.5.2. (1997). Dans ce cas, il ne pouvait, en effet, pas fournir de déclaration sans réserve laquelle, en contradiction avec la vérité, suggère que, en ce qui concerne les comptes annuels, tout est conforme à la norme.

(131) Voir à propos de cette problématique, les considérations particulièrement intéressantes contenues dans IRE, *Rapport annuel*, 1995, 35-37.

60. En ce qui concerne les faux en écritures de droit commun, il faut qu'ils aient été commis dans un but déterminé, c'est-à-dire soit dans une intention frauduleuse, soit (132) à dessein de nuire. Par intention frauduleuse, on peut entendre l'intention de se procurer à soi-même ou à autrui des avantages ou bénéfices illicites (133), c'est-à-dire un avantage de quelque nature que ce soit que l'on n'aurait pas obtenu si la vérité ou l'intégrité des pièces avait été respectée (134) (135). La bonne foi, même si celle-ci résulte d'une erreur pouvant être récupérée relative à la valeur de véracité de ce que l'on prétend, exclut toute intention frauduleuse (136). La bonne foi du prévenu en ce qui concerne le bien-fondé du droit qu'il veut établir par le biais de l'utilisation de pièces falsifiées, enlève en effet l'intention qui était à la base de la réalisation desdites pièces falsifiées mais non sa nature frauduleuse (137).

61. L'intention frauduleuse peut également consister en une falsification pour des raisons de facilité pure et simple, dans le but de cacher une infraction à l'encontre de la loi ou dans le but de cacher une négligence afin d'échapper à des sanctions disciplinaires (138). Ainsi, se rend coupable de faux en écritures un commissaire qui, dans un écrit contraire à la vérité, explique la façon dont il a effectué sa mission de contrôle afin de cacher un manque de contrôle ou de non-professionnalisme pouvant être sanctionné d'un point de vue déontologique. La Cour d'appel de Liège a jugé qu'un commissaire qui certifie les comptes annuels d'une société alors qu'il était au courant de l'existence d'une comptabilité parallèle en noir au sein de la société, se rend coupable de faux en écritures (139).

62. L'intention frauduleuse peut également consister en la volonté de la société de bénéficier d'avantages fiscaux non autorisés auquel cas il y a généralement collusion avec les administrateurs. Généralement, on pourra dès lors faire mention de faux en écritures fiscaux qui requièrent une intention tout à fait particulière, à savoir «l'intention d'enfreindre, avec intention frauduleuse ou dans le dessein de nuire, les disposi-

(132) Par conséquent, il ne faut pas que le coupable ait agi à la fois avec une intention frauduleuse et à dessein de nuire (Cass. 28 janvier 1942, *Pas.* 1942, I, 21; Cass. 29 septembre 1992, *Arr. Cass.* 1991-92, 1145).

(133) Jurisprudence constante de la Cour de cassation, voir notamment: Cass. 3 décembre 1973, *Arr. Cass.* 1974, 376; Cass. 13 mars 1996, *Arr. Cass.* 1996, 224 et la note de S. SONCK sous Cass. 26 mars 1985, *R.W.* 1985-86, 669.

(134) Cette intention particulière ne suppose pas nécessairement que l'auteur du faux ait poursuivi un but de lucre personnel. L'intention frauduleuse peut également consister en l'intention de procurer à la société une assise plus solide et de la rendre ainsi plus crédible aux yeux de ses créanciers (ex. Cass. 25 mai 1983, *Arr. Cass.* 1982-83, 1177). Voir également des exemples de dessein de nuire en matière de faux dans les comptes annuels, notamment Bruxelles, 19 juin 1975, *Rev. prat. soc.* 1977, 247 et Bruxelles 22 novembre 1978, *Rev. prat. soc.* 1979, 67, tous deux analysés dans B. MORSELLI, «Les faux et usage de faux en écritures», *C & FP* 1998, éd. 1^{re}, 18-19.

(135) Voir également la Cour d'appel de Bruxelles: «Les comptes annuels erronés ne constituent pas nécessairement des faux en écritures. Il est uniquement question d'infraction de l'art. 207 des L.C.S.C. dans la mesure où l'on peut parler d'intention frauduleuse ou de dessein de nuire pour obtenir un avantage que l'on n'aurait pas eu si la comptabilité n'avait pas contenu d'inexactitudes» (Bruxelles 14 décembre 1994, *J.L.M.B.* 1995, 210 avec note O. KLEES).

(136) Cass. 13 septembre 1994, *Arr. Cass.* 1994, 735 avec note A. VANDEPLAS.

(137) Cass. 13 maart 1996, *Arr. Cass.* 1996, 224.

(138) J. VANHALEWIJN et L. DUPONT, *op. cit.*, n^{os} 435-437 et la jurisprudence à laquelle il y est fait référence.

(139) Liège 25 janvier 1996, *Rev. prat. soc.* 1997, 177 avec note A.BENOIT-MOURY et N. THIRION.

tions fiscales ou les arrêtés d'exécution pris à cet effet» (140). Cette intention fiscale particulière est le seul point sur lequel les faux en écritures fiscaux se distinguent des faux en écritures de droit commun (141).

D. Préjudice ou dommage éventuel

63. Le préjudice éventuel ou le dommage pouvant résulter des faux doit, en tant que condition *objective* des faux, être distingué de l'intention frauduleuse ou du dessein de nuire, qui représentent une condition *subjective* des faux.

Il n'est nullement requis qu'un dommage ou un préjudice puisse en résulter, même si ce dommage ne se réalise pas ultérieurement (142). La possibilité de préjudice peut être de nature matérielle, morale, publique, privée ou sociale. Il n'y aura aucun préjudice éventuel si les fausses mentions ne peuvent avoir aucune répercussion. L'infraction visée aux articles 193, 196 et 197 du Code pénal n'implique cependant nullement que l'écrit en question soit un acte valable. La falsification peut, en effet, causer un préjudice, peu importe que l'acte soit nul ou non (143).

IV. L'usage d'une pièce fausse

64. Dans le Code pénal (article 197 du Code pénal), l'usage d'une pièce fausse est déterminé comme étant un délit punissable distinct des faux en écritures.

La falsification et l'usage peuvent émaner d'auteurs différents, de participants différents, et la condamnation de l'auteur des faux ne conditionne nullement la condamnation de l'utilisateur et inversement.

L'autonomie du faux et l'usage sont cependant relatifs. Etant donné que, généralement, un écrit est falsifié afin d'être utilisé dans un but déterminé, entre ces deux délits, il existe souvent une connexité de fait qui a des répercussions juridiques.

D'une part, si le faussaire est la même personne que l'utilisateur, l'usage est considéré comme la consommation du faux de sorte que, dans ce cas, l'article 197 relatif à l'usage n'est, en règle générale, pas d'application (144). Dans ce sens, on peut considérer comme fait d'usage le transfert du rapport par le commissaire qui a établi le rapport visé à l'article 143 du Code des sociétés (ancien article 65 des L.C.S.C.) à la

(140) Voir: L. DUPONT, «Fiscale valsheid in geschriften», *op. cit.*, 107-108. Voir également la récente jurisprudence de cassation en la matière: «L'intention particulière qui est requise en matière de délits fiscaux, tant en ce qui concerne les faux en écritures et usage de faux en écritures fiscaux, ne consiste pas uniquement en l'intention d'échapper à l'impôt ou d'y faire échapper un tiers, mais également en l'intention de nuire aux droits ou intérêts de tiers» (Cass. 14 février 2001, www.cass.be (n° de rôle: P001350Fv)). Voir également: B. MORSELLI, «Les faux et usage de faux en écritures», *C & FP*, 1998, éd. 1^{re}, 20-23.

(141) Corr. Louvain 3 décembre 1996, *Fisc. Koer.* 1997, 245 avec note de M. EULAERTS.

(142) Voir par exemple: Cass. 18 mars 1975, *Arr. Cass.* 1975, 807.

(143) Cass. 4 octobre 1995, *Rev. dr. pén.* 1996, 737 avec note.

(144) Cass. 5 septembre 1957, *Pas.* 1958, I, 1382 et *Rev. dr. pén.* 1957-58 avec conclusion de l'Avocat général F. DUMON et Cass. 19 janvier 1988, *Arr. Cass.* 1987-88, 614.

société à des fins de communication telle que visée aux articles 283 (S.P.R.L.), 410 (S.C.), 553 (S.A.) et 874 (personne morale de droit public constituée sous la forme de société commerciale) du Code des sociétés (ancien article 78 des L.C.S.C.) ou en cas de dissolution de la société, telle que visée aux articles 181, § 2, 269 (S.P.R.L.), 381 (S.C.R.L.) et 535 (S.A.) du Code des sociétés, de même que la communication d'annexes relatives à ce rapport lorsque, conformément aux articles 274, alinéa 2 (S.P.R.L.), 412, alinéa 2 (S.C.), 540, alinéa 2 (S.A.) du Code des sociétés (ancien article 64*septies* des L.C.S.C.), il assiste à l'assemblée générale et répond aux questions posées par les actionnaires concernant son rapport.

D'autre part, lorsque le faussaire et l'utilisateur ne sont pas la même personne, l'auteur des faux peut être déclaré pénalement responsable de l'utilisation des faux en écritures, même lorsque l'utilisateur n'a pas participé à la falsification ou ne savait même pas que cet écrit était faux.

A plusieurs reprises, la Cour de cassation a en effet décidé que l'auteur des faux en écritures était pénalement responsable de l'usage de pièces fausses qui représentent le prolongement des faux qu'il a prévu et voulu, même si un tiers utilise ces pièces fausses et que ce dernier a agi sans se mettre d'accord avec le faussaire et sans savoir que l'écrit était faux (145).

65. Au vu de la problématique de *prescription*, la jurisprudence relative à la durée de l'usage est extrêmement importante.

Lorsque les faux en écritures et l'usage de pièces fausses représentent un seul et même délit, parce qu'ils ont été commis avec la même intention frauduleuse, le délit continue, selon une jurisprudence de cassation constante, même sans fait nouveau de l'auteur du faux et sans intention réitérative de sa part, tant que le but qu'il visait n'est pas atteint et tant que l'acte initial qui lui est reproché continue de produire, sans qu'il s'y oppose et à son avantage, l'effet utile qu'il en attendait (146).

La prescription de l'action criminelle ne prendra en tout cas cours qu'à partir du dernier fait d'usage (147). Si, par exemple, le faux a été commis dans le rapport visé à l'article 143 du Code des sociétés (ancien article 65 des L.C.S.C.) dans le but de mettre la société dans une situation telle qu'elle puisse échapper à l'impôt, la pièce –

(145) Voir par exemple Cass. 2 novembre 1993, *Arr. Cass.* 1993, 909; Cass. 13 octobre 1999, *Arr. Cass.* 1999, 1252.

(146) Voir la jurisprudence citée par L. DUPONT, «Valsheid in geschriften», *op. cit.* n° 85, notes en bas de page 148 et 149. Voir également dans ce sens: Cass. 18 mars 1980, *R.W.* 1980-81, 386 avec note de A. VANDEPLAS; Cass. 2 octobre 1994, *Arr. Cass.*, 1994, 878; Cass. 13 octobre 1999, *Arr. Cass.* 1999, 1252; Cass. 6 mars 2001, www.cass.be (numéro de rôle P001736N).

(147) Voir notamment: Cass. 4 mars 1986, *Pas.* 1986, I, 834. Le moyen qui part de l'hypothèse que l'usage d'une pièce fausse, dès qu'elle est expédiée ou envoyée et qu'elle n'est plus à la portée matérielle de l'auteur, est exclu, ne tient pas en droit (Cass. 6 mars 2001, www.cass.be (numéro de rôle P001736N)). En matière d'impôts sur le revenu, la Cour de cassation a jugé que l'usage du faux ne perd, en règle, tout effet utile qu'après l'établissement définitif de l'impôt (Cass. 19 avril 1994, *Arr. Cass.* 1994, 385). L'usage de faux ne prend pas fin par le seul fait que le fisc a adopté un point de vue relatif à cette pièce (Cass. 27 juin 1995, *Arr. Cass.* 1995, 679 et *J.D.F.* 1996 (abrégé), 174 avec note de M. BALTHUS).

employée à l'appui de la déclaration d'impôt – ne perd – *en règle* (148) – tout effet utile qu'après établissement définitif de l'impôt (149).

La circonstance que l'auteur d'un faux en écritures entre en aveux sur l'existence du faux commis par lui ne saurait, à elle seule, suffire à mettre un terme à l'usage de ce faux, ni dès lors faire prendre cours au délai de prescription de l'action publique du chef de l'infraction de faux en écritures (150). La connaissance du faux dans le chef de la personne lésée n'est en soi pas suffisant pour mettre un terme à l'usage. Il faut également que l'on s'oppose effectivement à l'usage de la part du faussaire. Dans l'exemple cité par L. HUYBRECHTS, l'inculpé avait falsifié (falsification en matière de comptabilité), les comptes annuels d'une ASBL pendant des années. L'inculpé a invoqué que la prescription avait commencé à courir dès le moment où l'ASBL avait été déclarée partie civile. Cet argument n'a pas été retenu: l'usage de fausses pièces avait en effet continué et les mentions falsifiées dans les comptes annuels n'avaient pas été corrigées de telle sorte que des comptes annuels falsifiés avaient été déposés (151).

V. Autres rapports par le commissaire à la lumière des faux en écritures

A. Rapport au conseil d'entreprise

66. Dans les sociétés de droit belge, constituées sous la forme d'une S.A., d'une S.P.R.L., d'une S.C.A. ou d'une S.C., comptant en leur sein un conseil d'entreprise, un commissaire est désigné et est tenu de remettre un rapport au conseil d'entreprise, conformément aux articles 143 et 144 du Code des sociétés (ancien article 65 des L.C.S.C.), même s'il est en outre chargé d'autres tâches de rapport. Vu que les articles 143 et 144 du Code des sociétés ont été précédemment abordés, nous explicitons ci-après une autre tâche, telle que prescrite par l'article 15*bis* de la loi du 20 septembre 1948 portant organisation de l'économie (ci-après: loi portant organisation de l'économie) dans la perspective des faux en écritures.

67. L'article 15*bis* de la loi portant organisation de l'économie stipule que dans chaque entreprise où un conseil d'entreprise a été institué (à l'exception des instituts

(148) Voir cependant B. COOPMAN qui, à ce point de départ *maximal* idéal en termes de prescription tel que déposé par la Cour de cassation, oppose un point de départ *minimal* idéal. L'auteur défend, en réaction aux arrêts de cassation des 19 avril 1994 et 27 juin 1995 (voir note suivante), le fait que l'usage d'une fausse pièce *in fiscalibus* ne continue en règle générale que jusqu'à l'*introduction de la déclaration inexacte*. Ce point de départ ne pourrait être avancé que si l'on constatait d'autres faits ultérieurs d'usage de faux (à prouver par le parquet), comme par exemple si le contribuable persistait à affirmer la véracité d'une fausse pièce après un avis de rectification de l'administration des contributions. Dans ce sens, l'usage ne continuerait que dans des cas exceptionnels jusqu'à la détermination définitive de l'impôt (B. COOPMAN, «Inzake inkomstenbelasting duurt het gebruik van valse stukken in de regel tot de definitieve vestiging van de belasting», *A.F.T.* 1997, 3-10).

(149) Cass. 19 avril 1994, *Arr. Cass.* 1994, 385. L'arrêt de cassation poursuit: «La référence dans une réponse à un avis de rectification d'une déclaration en fonction de pièces fausses, à l'appui de la déclaration et transmise à l'administration, constitue un acte d'usage de fausses pièces». Voir également: Cass. 27 juin 1995, *Arr. Cass.* 1995, 679 et *J.D.F.* 1996, 174 avec note de M. BALTHUS.

(150) Cass. 16 octobre 1996, *Arr. Cass.* 1996, 679.

(151) Cass. 4 mars 1986, *Arr. Cass.* 1985-86, 920, dans L. HUYBRECHTS, «Fraudebestrijding (deel 1)», *A.F.T.* 1996, 436.

d'enseignement subsidiés), un ou plusieurs réviseurs d'entreprises sont désignés. La mission de ces réviseurs d'entreprises, ainsi que leur statut, est en principe régie par les articles 151 à 164 du Code des sociétés.

L'article 151 du Code des sociétés (152) décrit la tâche qui incombe à ces réviseurs. Dans le cadre du rapport sur les comptes annuels et du rapport de gestion qui sont produits par les réviseurs d'entreprises, il appartient au réviseur d'entreprises de certifier le caractère fidèle et complet des informations économiques et financières que l'organe de gestion transmet au conseil d'entreprise, pour autant que ces informations résultent de la comptabilité, des comptes annuels de la société ou d'autres documents vérifiables. L'article 151, 4° du Code des sociétés (153) prescrit que, s'il estime ne pas pouvoir délivrer la certification visée à l'article 151, 2°, ou s'il constate des lacunes dans les informations économiques et financières transmises au conseil d'entreprise, qu'il doit saisir l'organe de gestion, et si celui-ci n'y donne pas suite dans le mois qui suit son intervention, d'en informer d'initiative le conseil d'entreprise.

La certification a un jour été décrite comme: «la déclaration du réviseur, au terme des contrôles usuels exécutés dans les règles de l'art, compte tenu des dispositions légales et réglementaires en vigueur en l'espèce, selon laquelle les documents présentés et les renseignements fournis donnent une image fidèle de la situation à laquelle ils se rapportent» (154).

Il va de soi que le commissaire, qui certifie inconditionnellement des données contraires à la vérité avec une intention frauduleuse (par exemple dans le but de se soustraire au respect des normes astreignantes de l'IRE concernant la mission du réviseur d'entreprises auprès du conseil d'entreprise), peut se rendre coupable de faux en écritures et, par exemple lors du commentaire de son rapport, d'usage de pièces fausses.

B. A titre exemplatif: quelques autres rapports

68. Dans le cadre du Code des sociétés, le commissaire est chargé de nombreux rapports particuliers, de rapports de révision ou de vérification et de rapports de certification, qui – pour peu que les conditions précisées ci-dessus soient remplies – peuvent donner lieu à des faux en écritures et à l'usage de faux. A titre exemplatif, nous passons en revue quelques-uns de ces rapports.

69. Dans le cas de *quasi-apport*, le commissaire est tenu d'établir un rapport de révision, dans lequel il convient notamment de décrire les avoirs que la société se propose d'acquérir, la rémunération effectivement attribuée en contrepartie de l'acquisition et les modes d'évaluation adoptés. Ce rapport doit indiquer si les valeurs auxquelles conduisent ces modes d'évaluation correspondent au moins à la rémunération attribuée en contrepartie (155). Une surévaluation frauduleuse des biens à ac-

(152) Ancien article 15bis, 2° de la loi portant organisation de l'économie.

(153) Ancien article 15bis, 4° de la loi portant organisation de l'économie.

(154) Travaux préparatoires L. 21 février 1985, Rapport Verhaegen, *Doc. parl.*, Chambre, 552 (1982-83), n° 35, 16.

(155) Pour la S.A.: articles 445 et 447 du Code des sociétés (ancien article 29quater, § 1^{er} des L.C.S.C.); pour la S.C.A.: article 657 du Code des sociétés (ancien article 107 des L.C.S.C.); pour la S.P.R.L.: articles 220 et 222 du Code des sociétés (ancien article 120quater des L.C.S.C.); pour la S.C.R.L.: article 396 du Code des sociétés (ancien article 147quinquies des L.C.S.C.).

quérir aux fins de légitimation de la rémunération à attribuer peut engendrer des faux en écritures.

70. Dans le cas d'émission d'actions sans mention de la valeur nominale en dessous du pair comptable des actions anciennes de la même catégorie, un commissaire doit établir un rapport de certification au sujet des données financières et comptables, apparaissant dans le rapport du conseil d'administration à l'assemblée générale qui doit se prononcer sur l'émission des actions, par lequel il atteste que les informations financières contenues dans le rapport du conseil d'administration sont *fidèles* et *suffisantes* pour éclairer l'assemblée générale appelée à voter cette proposition (156).

74

Le commissaire est tenu de rédiger un rapport de certification au sujet des données financières et comptables dans le rapport du conseil d'administration, *en cas de limitation ou de suppression du vote de préférence* des actionnaires lors d'une augmentation de capital, de l'émission d'obligations convertibles ou de l'émission de droits de souscription par lequel il déclare que les données financières et comptables contenues dans le rapport du conseil d'administration sont exactes (157), et mentionne particulièrement si ces données sont suffisantes pour éclairer l'assemblée appelée à voter sur cette proposition (158).

Si un gérant ou un administrateur a un *intérêt de nature patrimoniale* opposé à celui de la société, le commissaire doit informer celle-ci de l'intérêt opposé. Le rapport visé à l'article 144 du Code des sociétés (ancien article 65 des L.C.S.C.) doit également comporter une description séparée des conséquences patrimoniales qui résultent pour la société des décisions de l'organe de gestion qui comportaient un intérêt opposé (159). Dans ce cas, les faux en écritures sont envisageables si les conditions précitées sont remplies.

71. Dans le cas d'*apport en nature*, le commissaire doit, lors d'une augmentation de capital, ou pour les sociétés qui n'en ont pas, un réviseur d'entreprises désigné par l'organe de gestion, préalablement établir un rapport de révision décrivant chaque apport en nature et les modes d'évaluation adoptés. Le rapport doit indiquer si les estimations auxquelles conduisent ces modes d'évaluation correspondent au moins au nombre et à la valeur nominale ou, à défaut de valeur nominale, au pair comptable et, le cas échéant, à la prime d'émission des actions à émettre en contrepartie. Le rapport doit indiquer quelle est la rémunération effectivement attribuée en contrepartie des apports (160).

(156) Pour la S.A.: article 582, alinéa 2 du Code des sociétés (ancien article 33*bis*, § 6 des L.C.S.C.); pour la S.C.A.: article 657 du Code des sociétés (ancien article 107 des L.C.S.C.).

(157) Pour la S.A.: article 596 du Code des sociétés (ancien article 34*bis*, § 3, alinéa 4 des L.C.S.C.); pour la S.C.A.: article 657 du Code des sociétés (ancien article 107 des L.C.S.C.).

(158) Pour la S.A.: article 596, alinéa 2 du Code des sociétés (ancien article 34*bis*, § 3 des L.C.S.C.).

(159) Pour la S.A.: article 523, § 1^{er}, alinéa 3 du Code des sociétés (ancien article 60 des L.C.S.C.); pour la S.C.A.: article 596 du Code des sociétés (ancien article 107 des L.C.S.C.) et pour la S.P.R.L.: article 259, § 1^{er} *in fine* (ancien article 133, § 1^{er} des L.C.S.C.).

(160) Pour la S.A.: article 602 du Code des sociétés (ancien article 34, § 2 des L.C.S.C.); pour la S.C.A.: article 596 du Code des sociétés (ancien article 107 des L.C.S.C.); pour la S.P.R.L.: article 313 du Code des sociétés (ancien article 122, § 3 des L.C.S.C.) et pour la S.C.: article 423 du Code des sociétés (ancien article 147*sexies* des L.C.S.C.).

Naturellement, ce rapport se prête également aux faux en écritures, par exemple par surévaluation frauduleuse manifeste (161).

72. Il incombe au commissaire d'établir un état certifié des souscriptions recueillies lors d'*augmentations de capital avec souscription publique*, à reprendre le cas échéant dans un acte authentique constatant la réalisation de l'augmentation (162).

73. Le commissaire est tenu de rédiger un rapport de vérification sur l'état des actifs et des passifs, préalablement à la décision de *distribution d'un dividende intérimaire* sur les résultats de l'exercice en cours, et à annexer celui-ci au rapport annuel (163), et un rapport sur la situation active et passive, lors d'une modification de statuts portant sur *l'objet social de la société* (164).

Il convient également d'établir un rapport sur la situation active et passive, avec mention de l'actif net, et indiquant notamment si la situation de la société est rendue de façon complète, fidèle et exacte, préalablement à la modification des statuts en vue de la *transformation d'une société* (165).

Ces différents rapports sont susceptibles de faire l'objet de faux en écritures ou d'usage de faux pour peu que les conditions précitées soient remplies.

VI. La problématique des qualifications légales

74. Il a déjà été souligné que, outre les dispositions de droit commun ayant trait aux faux en écritures et à l'usage de faux, il existe de nombreuses lois pénales particulières incriminant certaines formes de faux dans des écrits spécifiques (*supra* n° 46) et que la question se pose alors de savoir si nous sommes confrontés à des cas de concours d'infractions (article 65 du Code pénal) ou à un cas où l'exception se substitue à la règle générale.

L'intérêt de cette question ne doit certainement pas être sousestimé. Si la règle du concours d'infractions, qui se présente lorsque l'on commet, à la suite d'un seul et unique comportement (action ou abstention), une infraction à plusieurs dispositions pénales censées s'appliquer audit comportement, joue, en principe seule – en appli-

(161) Voir à ce propos: L. HUYBRECHTS, «Controle van de inbreng in natura. Bedenkingen vanuit een strafrechtelijke hoek», dans C.B.N.C.R., 1988/3, 171-185, et les analyses pénales afférentes. Par rapport au commissaire, cet auteur ne fait aucune mention des faux en écritures, si ce n'est l'article 17, troisième alinéa de la loi relative aux comptes annuels (l'actuel article 171, § 2 du Code des sociétés). A notre avis, il peut difficilement être fait mention de cette dernière disposition relative ayant trait au rapport du commissaire sur l'apport en nature, parce que ce rapport – sauf erreur de notre part – ne concerne ni l'attestation ni l'approbation de l'un des écrits commerciaux énumérés dans la liste limitative de l'article 171, § 2 du Code des sociétés et de l'article 16, troisième alinéa de la loi comptable (ancien article 17, alinéa 3 de la loi relative aux comptes annuels): comptes, comptes annuels, bilans et comptes de résultats ou comptes consolidés.

(162) Pour la S.A.: articles 508 et 509 du Code des sociétés (ancien article 34, §§ 4 et 5 des L.C.S.C.) et pour la S.C.A.: article 657 du Code des sociétés (ancien article 107 des L.C.S.C.)

(163) Pour la S.A.: article 618, alinéas trois et quatre du Code des sociétés (ancien article 77ter, alinéas trois et quatre des L.C.S.C.); pour la S.C.A.: article 657 du Code des sociétés (ancien article 107 des L.C.S.C.).

(164) Pour la S.A.: article 559, premier alinéa du Code des sociétés (ancien article 70bis, alinéa 1^{er} des L.C.S.C.); pour la S.C.A.: article 657 du Code des sociétés (ancien article 107 des L.C.S.C.).

(165) Voir les règles générales de transformation: article 777 du Code des sociétés (ancien article 166, troisième alinéa des L.C.S.C.) et l'article 779 du Code des sociétés (ancien article 167, premier alinéa des L.C.S.C.). Pour la modification de la responsabilité dans le chef des associés dans une S.C.: article 436, § 2 du Code des sociétés (ancien article 164, § 2, quatrième alinéa des L.C.S.C.).

cation de l'article 65 du Code pénal – peuvent être prononcées les peines (peines principales et peines complémentaires) desquelles peut être punie l'infraction passible des peines les plus lourdes. Par contre, si une disposition pénale particulière subroge à une disposition pénale générale, seules s'appliquent les peines (peines principales et peines complémentaires) prescrites par la loi particulière et ce sans préjudice de toute conséquence pénale procédurale.

Ci-après, nous examinons successivement la relation existant entre les faux en écritures de droit commun et

- 1) l'infraction pénale, commise dans une intention frauduleuse, telle qu'incriminée par l'article 171, § 2 du Code des sociétés (166) et l'article 16, troisième alinéa de la loi comptable du 17 juillet 1975;
- 2) les faux en écritures fiscaux;
- 3) les faux en matière de comptes annuels tels que déterminés par l'article 127 du Code des sociétés (les anciens articles 207-210 des L.C.S.C.).

A. *Les faux de droit commun et les articles 171, § 2 du Code des sociétés et 16, troisième alinéa de la loi comptable (ancien article 17, troisième alinéa de la loi relative aux comptes annuels)*

75. Les articles 171, § 2 du Code des sociétés et 16, troisième alinéa de la loi comptable (167) ont déjà été abordés plus haut. Lorsqu'une infraction est commise avec une *intention frauduleuse* aux dispositions pénales, il peut, dans de nombreuses hypothèses, être fait mention de faux en écritures, de telle sorte que se pose la question de savoir si nous sommes soit en présence d'un cas de concours d'infractions (infraction à l'article 196 du Code pénal et à l'article 171, § 2 du Code des sociétés ou à l'article 16, troisième alinéa, de la loi comptable), soit face à un cas où il convient d'admettre que l'article 171, § 2 du Code des sociétés ou l'article 16, troisième alinéa, de la loi comptable exclut l'article 196 du Code pénal.

76. Afin d'apporter une solution à de tels problèmes, la Cour de cassation a traditionnellement souligné dans sa jurisprudence le critère d'existence ou de non-existence d'un règlement pénal complet dans la loi par rapport au règlement de droit commun applicable, où la volonté du législateur, telle que notamment exprimée lors des travaux préparatoires de la loi, est supposée être d'une importance décisive (168). Si le législateur, par l'incrimination particulière, n'a pas souhaité introduire un système de répression pénale, c'est-à-dire un système de répression pénale exclusif qui donne naissance à un régime d'exception, l'incrimination de droit commun est maintenue, et il pourra dans ce cas être question d'un concours d'infractions (169).

En appliquant ce critère, nous sommes d'avis, vu les travaux préparatoires de la loi relative aux comptes annuels cités ci-après, que dans le cas d'une coïncidence entre une infraction frauduleuse à l'article 171, § 2 du Code des sociétés ou l'article 16, troisième alinéa de la loi comptable (170) et un faux en écritures, il est effectivement

(166) Ancien article 17, alinéa trois de la loi du 17 juillet 1975.

(167) Ancien article 17, alinéa trois de la loi du 17 juillet 1975.

(168) Voir par ex. Cass. 14 février 1949, *Arr. Cass.* 1949, 121, *Pas.*, 1949, I, 133, avec les conclusions du Premier Avocat général R. HAYOIT DE TERMICOURT; Cass. 30 octobre 1984, *Arr. Cass.* 1984-85, 328 et *R.W.* 1985-86, 1193, avec note de L.M. DE SCHEPPER.

(169) Voir au sujet de la problématique de la relation entre la *lex generalis* et la *lex specialis*, l'excellent exposé de B. SPRIET, «Samenloop tussen gemeenrechtelijke misdrijven en misdrijven uit het bijzonder ondernemingsstrafrecht of op de *lex specialis/lex generalis*-regel», dans B. TILLEMANS (éd.), *Ondernemingsstrafrecht*, Bruges, la Chartre, 1999, 215-223.

(170) Ancien article 17, alinéa trois de la loi du 17 juillet 1975.

question d'un concours d'infractions et non d'une *lex specialis* excluant la *lex generalis*. Ce point de vue ressort notamment des travaux préparatoires de la loi du 17 juillet 1975 et de la loi du 1^{er} juillet 1983 modifiant ladite loi (*M.B.*, 8 juillet 1983), et remplaçant le troisième alinéa de l'article 17.

Dans la version de 1975, l'article 17 ne comportait encore aucune distinction entre les modes de répression, selon que les faits sont commis ou non avec une intention frauduleuse. Dans l'Exposé des motifs, il a été précisé à ce sujet que, si un faux a été commis avec une intention frauduleuse ou dans le dessein de nuire, les faits tombent sous l'application des articles 196 et 197 du Code pénal ou de l'article 207 des lois coordonnées sur les sociétés commerciales (l'actuel article 127 du Code des sociétés) (171). Lors des travaux préparatoires de la loi du 1^{er} juillet 1983, introduisant le nouveau texte du troisième alinéa de l'article 17, contenant notamment une peine plus lourde dans le cas d'*intention frauduleuse*, il a été souligné que la modification proposée au troisième alinéa de l'article 17 était un simple éclaircissement de texte, et non une modification de fond (172). En d'autres termes, il n'est pas fait référence au délit de faux en écritures, que le législateur de la loi relative aux comptes annuels de 1975 estimait parfaitement applicable dans le cas de faux avec intention frauduleuse. Il est d'ores et déjà clair que les articles 171, § 2 du Code des sociétés et 16, troisième alinéa de la loi comptable (173) ne prévoient pas dans la même mesure que les articles 193 et suivants du Code pénal, un système de répression pénale, en l'occurrence par l'absence d'une disposition spécifique concernant l'usage, qui aux yeux du législateur de 1867 correspondait à l'accomplissement du faux (article 196 du Code pénal).

B. Faux de droit commun et faux en écritures fiscales

77. La loi de redressement du 10 février 1981 concernant la répression pénale de la fraude fiscale (*M.B.*, 14 février 1981) a consciemment procédé à une refonte du droit pénal en un instrument spécifique d'application du droit fiscal. Dans cette perspective, une harmonisation poussée a écarté la disparité des textes au sein des divers codes fiscaux. Ainsi, des dispositions similaires relatives aux faux en écritures, à leur usage ainsi qu'à la rédaction et l'usage de faux certificats ont été introduites dans les différents codes fiscaux (174).

Le délit de faux et d'usage de faux en écritures établi par le droit pénal fiscal est à plusieurs points de vues plus spécifique que les délits de droit commun, notamment par l'introduction d'un propos fiscal tout à fait particulier et des peines spécifiques. La législation en rapport aux faux fiscaux est un cas d'école de législation pénale particulière excluant la générale. La doctrine admet dès lors qu'en principe il n'existe aucun concours d'infractions entre les faux en écritures dans le domaine fiscal et en

(171) Voir Exposé des motifs, *Doc. parl.*, Sénat, n° 436, 1974-75, n° 1, 14, sous-article 17.

(172) Voir: *Doc. parl.*, Chambre, Projet de loi, n° 925, sess. 1980-81, n° 1, 18, sous-article 11. Il a même été démontré: «la distinction dans la présente disposition opérée entre les agissements posés avec ou sans intention frauduleuse est ainsi démontrée». Personnellement, nous ne pouvons cependant aucunement déceler dans le texte original du troisième alinéa de l'article 17 cette soi-disant distinction.

(173) Ancien article 17, alinéa trois de la loi du 17 juillet 1975.

(174) Voir à ce sujet *in extenso*: L. DUPONT, «Fiscale valsheid in geschriften», in L. DUPONT et F. VANISTENDAEL (éd.), *Strafrecht en belastingrecht*, Anvers, Kluwer sciences juridiques, 1983, 87-137. Egalement: R. TOURNICOURT, «De rechtspraak van het Hof van Cassatie inzake valsheid in geschriften en gebruik hiervan in fiscaal-strafrechtelijke zaken», *A.F.T.*, 1996, 282-287.

droit commun (175). De ce fait, un faux commis dans le rapport d'un commissaire, avec l'intention spécifique requise pour le faux fiscal, relève exclusivement de l'application des dispositions pénales fiscales, avec toutes les conséquences juridiques éventuelles qui en découlent, telles que l'application de peines complémentaires qui ne sont pas envisageables en cas de faux de droit commun (par exemple, une interdiction spécifique d'exercer sa profession et la fermeture de l'établissement en vertu de l'article 445, § 1^{er} et § 2 du C.I.R. et la condamnation au paiement de l'impôt élué en vertu de l'article 448 du C.I.R.).

C. Faux de droit commun et faux dans les comptes annuels prescrits par le Code des sociétés

78. A première vue, il ne semble pas être question de faux en matière de comptes annuels, au sens de l'article 127 du Code des sociétés (ancien article 207 et suivants des L.C.S.C.). Les comptes annuels sont en effet rédigés par les administrateurs et présentés en même temps que le rapport du commissaire à l'assemblée générale. Ce qui précède n'empêche pas que le commissaire, en commettant des faux dans le rapport qu'il est tenu de rédiger sur base de l'article 143 du Code des sociétés (ancien article 65 des L.C.S.C.), sans préjudice de l'application, le cas échéant, de la disposition pénale de l'article 171, § 2 du Code des sociétés ou de l'article 16, troisième alinéa de la loi comptable (176), sera considéré, dans certaines circonstances, comme participant punissable aux faux dans les comptes annuels (177) établis par les autres, par exemple dans l'intention de s'associer à l'intention délictueuse des rédacteurs du rapport annuel, pour avoir négligé son obligation de signaler les anomalies présentes dans leur rapport annuel, aux administrateurs, combiné à la confirmation qu'il n'a pas eu connaissance d'opérations conclues ou de décisions prises en violation des statuts ou des dispositions du Code des sociétés (article 144, 6^o du Code des sociétés, ancien article 65, 6^o des L.C.S.C.), ou pour avoir négligé de formuler des réserves ou objections (article 144, dernier alinéa du Code des sociétés, ancien article 65, dernier alinéa des L.C.S.C.). A cet égard, l'arrêt de la Cour d'appel de Liège du 25 janvier 1996 – entre-temps connu des réviseurs d'entreprises – constitue une parfaite illustration. En l'espèce, le commissaire avait découvert, trois mois après la clôture de l'exercice, et neuf jours avant le dépôt de son rapport, l'existence d'une comptabilité parallèle illicite. Bien qu'il ait enjoint au conseil d'administration de suspendre et de régulariser, son rapport ne comportait aucune mention des circonstances qu'il avait découvertes après la clôture de l'exercice (cf. l'article 96, 2^o et 3^o du Code des sociétés relatif aux indications dans le rapport annuel) et qui plus est, le commissaire certifiait expressément ne jamais avoir eu la moindre connaissance de tels faits. Après un acquittement en première instance, le commissaire en question a été condamné en appel pour participation aux faux et usage de faux dans les comptes annuels (en application des anciens articles 207 et suivants des L.C.S.C.) et pour participation aux faux en écritures fiscales (article 450 C.I.R.). Vu que le juge a admis l'unité d'intention, le commissaire a uniquement été condamné aux peines définies à l'arti-

(175) En ce sens: R. DECLERCQ, «Strafrechtelijke aspecten van de recente wijzigingen inzake inkomst-belastingen», in L. DUPONT et F. VANISTENDAEL, *op. cit.* (3), 1. Dans le même sens: L. DUPONT, *op. cit.*, 135. Voir également: M. EULAERTS, «Interpretatie van de begrippen «gemeenrechtelijke valsheid in geschriften» en «fiscale valsheid in geschriften»», *Fisc. Koer.* 1997, 245-247.

(176) Ancien article 17, alinéa trois de la loi du 17 juillet 1975.

(177) Voir en matière de participation punissable du spécialiste désigné ou externe: L. HUYBRECHTS, «Fraudebestrijding (deel 1)», *A.F.T.*, 1996, 439-441 et B. MORSELLI, «Les faux et usage de faux en écritures», *C & FP* 1998, éd. 1^{re}, 16-24.

cle 450 du C.I.R., et est solidairement tenu, ainsi que les autres inculpés, au paiement de l'impôt élué (sur base de l'article 458, premier alinéa, C.I.R.) (178).

79. Il ressort de ce qui précède que de nombreuses hypothèses sont concevables où un commissaire peut tomber tant sous l'application des faux en écriture de droit commun ou en matière fiscale que sous celle des faux en matière de comptes annuels et, dans ce dernier cas, en qualité de participant punissable (articles 66-67 du Code pénal). L'un et l'autre justifient une brève explication sur la falsification des comptes annuels, telle qu'incriminée par l'article 127 du Code des sociétés (anciens articles 207-209 des L.C.S.C.).

80. L'article 127 du Code des sociétés (anciens articles 207 (falsification de comptes annuels); 208 (usage de comptes annuels falsifiés) et 209 des L.C.S.C. (début de l'existence des comptes annuels pénalement protégés)) a échoué, suite à une histoire étonnante, dont il convient de relativiser sérieusement la pertinence à la lumière de la jurisprudence, dans la loi sur les sociétés (179).

A cet égard, le plus remarquable est que: 1) l'article 127 du Code des sociétés (anciens art. 207 et 208 des L.C.S.C.) s'applique uniquement aux comptes annuels prescrits par la loi (article 92 du Code des sociétés, ancien art. 77 des L.C.S.C.) ou les statuts; 2) pour l'application de l'article 127 du Code des sociétés (anciens art. 207 et 208 des L.C.S.C.), les comptes annuels ne sont censés exister qu'après avoir été soumis à l'inspection des associés (article 127 *in fine* du Code des sociétés, ancien article 209 des L.C.S.C.). Il s'ensuit que: 1) les dispositions de droit commun ayant trait aux faux en écritures sont d'application lorsqu'il s'agit de comptes annuels qui ne relèvent pas du Code des sociétés (180); et que les projets de comptes annuels, qui n'ont pas encore été soumis à l'inspection des actionnaires ou des associés, ne constituent pas des écrits protégés pénalement et ne peuvent donc faire l'objet de faux délictueux, et qu'il ne peut tout au plus n'être fait mention d'actes (non punissables) de préparation des comptes annuels au sens de l'article 127 du Code des sociétés (anciens articles 207 et 208 des L.C.S.C.) (181).

(178) Voir: A. BENOIT-MOURY et N. THIRION, «La responsabilité pénale du réviseur d'entreprises: épée de Damoclès ou Tigre de papier?», note sous Liège 25 janvier 1996, *Rev. prat. soc.*, 1997, 205; K. GEENS, M. DENEFF, F. HELLEMANS, R. TAS et J. VANANROYE, «Overzicht van rechtspraak vennootschappen 1992-1998», *T.P.R.*, 2000, n^{os} 363-364.

(179) Voir au sujet de cette histoire: J. VAN HALEWIJN et L. DUPONT, *op. cit.*, n^{os} 155-156 et L. DEMEYERE et J. ROZIE, «Strafrechtelijke bepalingen inzake vennootschapsrecht (valsheid in de jaarrekening en gebruik van valse jaarrekeningen)», in X (éd.), *De N.V. in de praktijk*; pages mobiles, 30 p.

(180) L. HUYBRECHTS donne à titre d'exemple: un associé qui dans l'exercice d'un contrat d'association établit un état falsifié des actifs et passifs; ou l'établissement d'un bilan falsifié à l'issue de la requête d'une commission de dépiage du tribunal de commerce. L. HUYBRECHTS, *De strafrechtelijke verantwoordelijkheid van bestuurders en zaakvoerders van vennootschappen*, *op. cit.*, 113. Voir également: L. HUYBRECHTS, «Fraudebestrijding (deel 1)», *A.F.T.*, 1996, 431. Dans le même sens: J.M. PIRET, «Faux bilans», *Rev. dr. pén.* 1961-62 (953), 959; F. WILLIO, «Het begrip «beschermd geschrift» in art 193 e.v. Sw.», *R.W.* 1995-96, 793-820.

(181) Voir: L. HUYBRECHTS, «Valse rekeningen», sous note Cass. 19 novembre 1985, *R.W.* 1985-86, (2899), 2903 et les références mentionnées. Voir également: F. DE BAUW, «De strafbepalingen van de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen», *T.R.V.* 1996, 15-36; L. DEMEYERE et J. ROZIE, «Strafrechtelijke bepalingen inzake vennootschapsrecht (valsheid in de jaarrekening en gebruik van de valse jaarrekeningen)», dans X (éd.), *De N.V. in de praktijk*; pages mobiles, 30 p.; L. LIEVENS, *Wetboek van vennootschappen. Een artikelsgewijze commentaar op Boek IV, Titel VI & Titel VII: Jaarrekeningen en controle*, Gand, Mys & Breesch, 2001, 55-58; B. MORSELLI, «Les faux et usage de faux en écriture», *C & FP* 1998, éd. 1^{re}, 16-27; J. ROZIE, «Commentaar bij art. 127 W. Venn. (oude art. 207-209 Venn. W. et art. 234-236 ESV)», dans X (éd.), *Vennootschappen. Artikelsgewijze commentaar met overzicht van rechtspraak*, 2.

§ 5. LE COMMISSAIRE ET LA RESPONSABILITE PENALE DE LA PERSONNE MORALE

81. Ci-dessus, nous avons esquissé les lignes de force de la réglementation actuelle, en droit belge, de la responsabilité pénale des personnes morales. Dans ce cadre, nous avons notamment souligné que dans le cas d'*imputation légale* ou celui d'une délégation de compétences, lors de ladite *imputation conventionnelle*, se pose la question de l'applicabilité des règles concernant la responsabilité pénale des personnes morales. Dans un premier temps, nous aborderons le problème de l'imputation légale, pour ensuite nous pencher sur celui de l'imputation conventionnelle et conclure par une position au sujet de la problématique de l'incrimination pénale des personnes morales dans le cas de l'article 132 du Code des sociétés (ancien art. 33, § 2 de la loi du 22 juillet 1953). Mise à part la problématique de l'article 132 du Code des sociétés qui reste à étudier, il est en effet incontestable que les sociétés de réviseurs sous les conditions légales préalablement abordées, relèvent de la loi instaurant la responsabilité pénale des personnes morales.

82. De nombreuses lois pénales particulières, se rapportant notamment aux matières administratives, économiques ou sociales, citent implicitement ou explicitement les personnes ou catégories de personnes investies d'une certaine fonction sur lesquelles reposent des obligations pénalement sanctionnées. Selon le cas, il est question d'*imputabilité légale* implicite ou explicite (182). Ainsi, par exemple, pour de nombreuses infractions pénales à l'encontre du Code des sociétés, sont désignées comme personnes délictueuses, selon le cas: les administrateurs, les gérants, les commissaires (183). Le droit pénal de l'environnement et les lois pénales sociales présentent également de nombreuses formes d'imputabilité légale. Ainsi, par exemple, des expressions telles que «l'employeur, ses préposés ou mandataires sont punis» sont monnaie courante en droit pénal social. Dans ces cas-là, ce n'est pas le fait proprement dit (imputabilité matérielle), mais la loi qui désigne la personne ou catégorie de personnes à laquelle le juge peut imputer l'infraction. La plupart de ces définitions remontent à l'époque où la responsabilité pénale des personnes morales n'existait pas encore, et avaient notamment pour objet de quelque peu atténuer la complexité de la problématique de l'imputabilité d'une infraction commise dans le cadre du fonctionnement d'une personne morale. Vu le principe de légalité, l'imputabilité pénale dans ces cas de figure ne pourra en principe – à notre avis, à l'exception des cas de participation délictueuse, lorsque la loi pénale particulière le prévoit – intervenir qu'à l'encontre des catégories de personnes énumérées limitativement dans la loi, même si le comportement délictueux est le fait d'une personne tierce. Cette situation entraîne parfois l'impunité de l'infraction, notamment lorsque la personne nommée dans la loi n'a commis aucune faute et que la personne qui a matériellement fait preuve d'une conduite délictueuse ne possédait pas la qualification légale, et ne peut être considérée comme participant punissable. La personne désignée par la loi peut en effet toujours démontrer qu'*in concreto*, aucun fait délictueux ne peut lui être reproché (184).

(182) Voir au sujet des diverses formes d'imputation, *in extenso*: R. LEGROS, «Le droit pénal dans l'entreprise», *J.T.T.* 1977, 169-178; «Imputabilité pénale et entreprise économique», *Rev. dr. pén.* 1968-69, 365-386. Voir également: M. FAURE, *De strafrechtelijke toerekening van milieudelicten*, Anvers, Maklu, 1992, 151 p.

(183) Pour une brève analyse des dispositions pénales ayant trait à l'ancienne législation relative aux sociétés, voir: F. DE BAUW, «De strafbepalingen van de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen», *T.R.V.* 1996, 15-36.

(184) R. LEGROS, «Imputabilité pénale et entreprise économique», *Rev. dr. pén.* 1968-69, 376.

Afin d'apprécier si une personne – dans le cadre de l'*imputation légale* – possède ou non la qualification requise par la loi, nous nous laisserons en outre moins guider par les fictions juridiques ou la signification que revêt cette qualification dans d'autres disciplines du droit, que par l'organisation de fait et le fonctionnement de l'entreprise. L'autonomie du droit pénal intervient à ce niveau (185). Lorsqu'un fait est uniquement imputable à l'administrateur d'une société, ce fait peut alors être imputé à la personne qui gère effectivement la société, même si celle-ci ne fait pas officiellement partie du conseil d'administration. Ainsi, le droit pénal social n'interprète pas le concept de «commettants» au sens de l'article 1384 du Code civil, puisque celui-ci comprendrait alors l'ensemble des travailleurs; ce concept recouvre uniquement les personnes qui ont pour mission de participer à la gestion de l'entreprise.

En ce qui concerne la problématique de la responsabilité pénale de la personne morale, il convient de poser clairement qu'en principe, l'imputabilité légale n'exclut aucunement l'imputabilité d'une infraction à une personne morale, à la condition toutefois que celle-ci jouisse de la qualité requise par la loi. Selon les circonstances, une personne morale peut en effet être un «employeur», un «commettant» ou un «mandataire». Bien que ce point ne fasse pas l'unanimité, nous sommes personnellement d'avis qu'une personne morale peut également être déclarée pénalement responsable par le biais des règles de la participation délictueuse (art. 66 et suivants du Code pénal), du moins lorsque la loi pénale particulière rend applicables les règles relatives à la participation délictueuse, quand bien même cette personne morale n'aurait pas la qualité requise par l'imputation légale.

83. Plus avant, nous avons déjà remarqué qu'au sein d'une entreprise, divers besoins techniques ou organisationnels peuvent immanquablement nécessiter une *délégation de compétences* ou une répartition des tâches. Il peut alors être question d'*imputation conventionnelle*. En principe, le juge devra tenir compte des responsabilités incombant à une personne dans le cadre d'une telle délégation ou répartition. Même dans le cas d'une imputabilité légale, une délégation de compétences – lorsque celle-ci est légalement ou statutairement admise – peut empêcher l'imputation d'une infraction à un ou plusieurs sujets de droit qui jouissent de la qualité mentionnée dans la loi pénale et donnent lieu à l'*imputation conventionnelle*. Les sujets de droit possédant la qualité susceptible d'engendrer la responsabilité pénale, peuvent en effet toujours prouver qu'*in concreto*, rien ne peut leur être reproché. Cependant, la délégation de compétences et la répartition des tâches ne peuvent en principe pas aboutir à imputer l'infraction aux sujets de droit qui *de facto* ou *de iure* n'ont pas la qualité dont mention dans la loi, si ce n'est – comme nous l'avons démontré précédemment – par le biais de la participation délictueuse (art. 66, 67 et 69 du Code pénal). Il s'agit d'une application de la règle selon laquelle, attendu le caractère d'ordre public du droit pénal, nul ne peut se soustraire contractuellement à sa responsabilité pénale (article 6 du Code civil), hormis au sein de la marge de manœuvre laissée à cet effet par la loi pénale.

(185) En 1995, la Cour de cassation a reformulé le principe d'autonomie du droit pénal, qui en cas d'abus de confiance a décidé que «le juge pénal – aussi en matière de droit civil – peut statuer en se fondant sur des concepts empruntés à d'autres branches du droit sans être tenu de donner à ceux-ci le sens spécifique qu'ils ont au regard de ces autres branches de droit et de les utiliser de la manière dont ils sont réglés par ces autres branches du droit» (Cass. 27 mars 1995, *Arr. Cass.* 1995, 351, avec référence en note de bas de page (2) à R. LEGROS, «Essai sur l'autonomie du droit pénal», *Rev. dr. pén.*, 143 et suivantes).

84. Les considérations susmentionnées sont opportunes pour la définition de la portée de l'article 132 du Code des sociétés (ancien article 33, § 2 de la loi du 22 juillet 1953).

D'après l'article *4bis* de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Reviseurs d'Entreprises (inséré par la loi du 21 février 1985), la qualité de membre de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises peut, sous certaines conditions, être accordée à une société civile professionnelle de droit belge. Certaines de ces conditions, telles que la constitution d'une société sous la forme de société en nom collectif, de société de personnes à responsabilité limitée ou de société coopérative, ces deux dernières devant être qualifiées par une raison sociale, sont définies à l'article 33, § 2 de la loi précitée. De telles sociétés de reviseurs peuvent être nommées ou désignées commissaire (art. 130 du Code des sociétés, ancien art. 64, § 1^{er} des L.C.S.C.). L'article 132 du Code des sociétés (reprise de l'article 33, § 2 de la loi du 22 juillet 1953) stipule alors que lorsqu'une mission de contrôle est confiée à une telle société civile, celle-ci est tenue de désigner parmi ses associés, gérants ou administrateurs un représentant chargé de l'exécution de cette mission au nom et pour le compte de la société. Aux termes de ladite disposition, ce représentant est soumis aux mêmes conditions et encourt les mêmes responsabilités civiles, *pénales* et disciplinaires que s'il exerçait cette mission en nom et pour compte propre, sans préjudice de la responsabilité solidaire de la société civile qu'il représente.

L'article 132 du Code des sociétés, qui s'avère une nouvelle formulation de l'art. 33, § 2, de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Reviseurs d'Entreprises (tel que modifié par l'art. 67 de la loi du 21 février 1985), suscite la question de savoir si une société de réviseurs reste, dans toutes les hypothèses envisageables, hors de portée du droit pénal lorsqu'un fait délictueux est commis par le représentant d'une société de réviseurs dans le cadre de l'exécution de sa mission.

Il ressort de l'analyse de l'article 132 du Code des sociétés qu'il s'agit d'une double combinaison d'imputabilité légale et conventionnelle. La loi oblige la société à désigner un représentant en vue de l'exécution d'une mission de révision, laquelle mène à un régime d'imputabilité conventionnelle, et conduit ensuite à une imputabilité légale, attendu que le représentant de la société de réviseurs chargé de l'exercice du contrôle est lui-même déclaré pénalement responsable en vertu de la loi comme s'il accomplissait en son nom propre et pour son propre compte la mission.

Tant que la responsabilité pénale de la personne morale était absente du droit pénal belge, l'article 33, § 2, formulé à nouveau sous l'article 132 du Code des sociétés, ne pouvait réellement donner libre cours aux interprétations. Mise à part la confirmation de l'indépendance du commissaire, il offrait également la solution à l'imputation pénale des infractions commises par le commissaire dans le cadre de son mandat, pour les cas où la mission de révision était confiée à une société de réviseurs. La problématique de l'imputation ne causait pour ainsi dire peu ou point de problèmes, en l'absence de la responsabilité pénale de la personne morale.

Dans le cadre de l'introduction de la loi instaurant la responsabilité pénale des personnes morales, le problème de l'imputation s'avère pertinent. A première vue, il semble que l'article 132 même du Code des sociétés a fortement entravé la voie vers

la responsabilité pénale de la société de réviseurs en tant que personne morale. Nous invoquons nombre d'arguments en faveur de cette position. Ceci dit, l'énoncé de l'article 132 du Code des sociétés n'est pas à ce point univoque qu'il ne permet nécessairement qu'une seule interprétation. Tout d'abord, il pourrait être rétorqué que le texte, qui trouve sa source à une époque où n'existait pas encore la responsabilité pénale des personnes morales, a avant tout voulu mettre l'accent sur l'inéluctable responsabilité pénale du représentant de la société de réviseurs pour les infractions commises dans le cadre de la mission de révision qui lui est confiée, sans statuer sur l'éventuelle implication délictueuse de tiers et où (jusqu'à l'entrée en vigueur de la loi instaurant la responsabilité pénale des personnes morales) la société de réviseurs n'était pas considérée comme un tiers (non punissable). De plus, à notre avis il ne peut incontestablement être déduit du texte de l'article 132 du Code des sociétés, que la société de réviseurs, pour peu qu'*in casu* les conditions légales afférentes soient satisfaites, ne puisse pas être considérée comme un participant délictueux aux infractions commises, le cas échéant, intentionnellement ou dans une intention frauduleuse (vu la condition d'une intention de participation, la participation n'est possible que dans le cas d'infractions intentionnellement commises) par le représentant nommé conformément à l'article 132 du Code des sociétés. A cet égard, il peut être souligné que l'article 17 du Code des sociétés qui précise que le Livre Ier du Code pénal, Chapitre VII (de la participation délictueuse) et l'article 85 (circonstances atténuantes en cas d'infraction) s'appliquent sans exception aux infractions décrites dans ledit code.

Il est d'ores et déjà clair que la doctrine relative à cette question n'a encore adopté aucune position uniforme et que la jurisprudence se devra de prononcer un jugement décisif en la matière.

CONCLUSION

85. Il ressort clairement de ce qui précède qu'une lourde responsabilité sociale repose sur le commissaire, qu'il doit l'assumer sous l'œil attentif du droit pénal, qui ne lui permet pas de s'écarter de la voie que le droit pénal, avec peu de sensibilité pour les difficultés de sa tâche, lui a tracée. Au cours de cette hasardeuse entreprise, le commissaire peut compter sur un guide fiable: l'Institut des Réviseurs d'Entreprises qui, sous la forme d'une normalisation propre de ses activités professionnelles, lui fournit les critères qui doivent l'inspirer aux moments des décisions à opérer les bons choix. Quiconque se conforme à ces normes n'aura pas peu ou point la chance d'être confronté au droit pénal. Si le cas devait se présenter, pour une raison ou l'autre, le commissaire sera en mesure de mener une bonne défense adéquate, dans la mesure où il peut démontrer s'être loyalement conformé aux normes professionnelles de fonctionnement correct.

Dispositions pénales dans le Code des sociétés

Cette annexe contient – sauf oubli – un résumé complet des dispositions pénales du Code des sociétés. On peut distinguer trois grandes catégories de dispositions pénales: 1° les dispositions pénales «générales» qui ne contiennent pas de spécifications concernant la qualité de l'auteur, et qui peuvent dès lors être applicables à chacun ayant le comportement typique à un délit tel que mentionné; 2° les dispositions pénales qui désignent le commissaire (seul ou avec d'autres) comme destinataire explicite des normes et 3° les dispositions pénales qui désignent une autre personne que le commissaire comme destinataire explicite des normes, mais qui considèrent que le commissaire peut être pénalement responsable en tant que participant.

Toutes les dispositions pénales ont été incorporées telles que mentionnées dans le Code des sociétés.

– *Dispositions introductives et dispositions communes aux personnes morales prévues par le C. Soc.*

Art. 17. Le livre 1^{er} du Code pénal, sans exception du chapitre VII et de l'article 85, sera appliqué aux infractions prévues par le présent code.

Art. 90. Les administrateurs et les gérants qui n'ont pas déposé le texte intégral des statuts de leur société dans une rédaction mise à jour, conformément à l'article 75, et ce dans le délai de trois mois à partir de la date de ces actes, seront punis d'une amende de cinquante francs à dix mille francs.

Le présent article n'est pas applicable aux groupements d'intérêt économique.

Art. 91. Seront punis d'une amende de cinquante francs à dix mille francs:

1° les personnes préposées à la gestion d'une succursale en Belgique qui contreviennent à l'une des obligations visées aux articles 81 à 87;

2° ceux qui n'ont pas fait les énonciations requises par l'article 69 dans les actes ou extraits d'actes, dans les procurations ou dans les souscriptions;

3° les fondateurs d'un groupement d'intérêt économique constitué sans que les énonciations prévues à l'article 70, 1° à 5°, 7° et 8°, aient été faites dans le contrat constitutif du groupement d'intérêt économique.

Seront punis d'un emprisonnement d'un mois à un an et d'une amende de cinquante francs à dix mille francs, ou d'une de ces peines seulement, les gérants, administrateurs ou liquidateurs qui contreviennent dans un but frauduleux à l'une des obligations visées aux articles 81 à 87.

Art. 126. § 1^{er}. Seront punis d'une amende de cinquante à dix mille francs:

1° les administrateurs ou gérants qui contreviennent à l'article 92, § 1^{er}, alinéa 2;

2° les administrateurs, gérants, directeurs ou mandataires de sociétés qui sciemment contreviennent aux dispositions des arrêtés pris en application des articles 92, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 122 et 123;

3° les administrateurs, gérants, directeurs ou mandataires de sociétés qui sciemment contreviennent aux articles 108 à 121 et à leurs arrêtés d'exécution.

Dans les cas visés à l'alinéa 1^{er}, 2^o et 3^o, ils sont punis d'un emprisonnement d'un mois à un an et d'une amende de cinquante à dix mille francs ou d'une de ces peines seulement, s'ils ont agi avec une intention frauduleuse.

Les gérants, directeurs ou mandataires de sociétés ne seront toutefois punis des sanctions prévues à l'alinéa 1^{er} pour avoir méconnu l'article 92, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, que si la société a été déclarée en faillite.

§ 2. Les sociétés seront civilement responsables des condamnations à l'amende prononcées en vertu du § 1^{er} contre leurs administrateurs, gérants, directeurs, mandataires.

Art. 127. Seront punis de la réclusion et d'une amende de vingt six francs à deux mille francs:

1^o ceux qui auront commis un faux, avec une intention frauduleuse ou à dessein de nuire, dans les comptes annuels des sociétés, prescrits par la loi ou par les statuts:

- soit par fausses signatures;
- soit par contrefaçon ou altération d'écritures ou de signatures;
- soit par fabrication de conventions, dispositions, obligations ou décharges ou par leur insertion après coup dans les comptes annuels;
- soit par addition ou altération de clauses, de déclarations ou de faits que ces actes ont pour objet de recevoir et de constater;

2^o ceux qui auront fait usage de ces faux.

Pour l'application de l'alinéa 1^{er}, les comptes annuels existent dès qu'ils sont soumis à l'inspection des associés.

Art. 128. Les gérants et administrateurs ainsi que les personnes chargées de la gestion d'un établissement en Belgique qui contreviennent à l'une des obligations des articles 81 à 85, 95, 96, 98 et 100 seront punis d'une amende de cinquante francs à dix mille francs.

Si la violation de ces dispositions a lieu dans un but frauduleux, ils peuvent en outre être punis d'un emprisonnement d'un mois à un an ou de ces deux peines cumulées. (Alinéa 3 supprimé) < L 2001-01-23/30, art. 2, En vigueur: 06-02-2001 >

Art. 129. Sera punie des peines prévues à l'article 458 du Code pénal toute personne exerçant des fonctions à la Banque nationale de Belgique qui aura communiqué à une personne étrangère à celle-ci ou publié soit des renseignements individuels, transmis à la Banque nationale de Belgique en vertu de l'article 106, alinéa 1^{er}, sans l'autorisation préalable du déclarant ou du recensé, soit des statistiques globales et anonymes qui ont été établies par la Banque nationale de Belgique en vertu de l'article 106 et dans lesquelles sont englobés des éléments qui ont été transmis à la Banque nationale de Belgique en application de l'article 106, alinéa 1^{er}, mais qui n'ont pas encore fait l'objet d'une publication ni par l'Institut national de statistique ni par la Banque nationale de Belgique.

Art. 170. Seront punis d'un emprisonnement d'un mois à un an et d'une amende de cinquante à dix mille francs, ou d'une de ces peines seulement:

1^o les personnes qui au cours d'une période de deux années prenant cours à la date de la cessation de leurs fonctions de commissaires acceptent un mandat d'administrateur, de gérant ou toute autre fonction auprès de la société qui était soumise à leur contrôle, ou auprès d'une personne liée à celle-ci au sens de l'article 11;

2^o les administrateurs, gérants et commissaires qui contreviennent à l'article 134;

3° ceux qui mettent obstacle aux vérifications auxquelles ils sont tenus de se soumettre en vertu du présent titre ou refusent de donner les renseignements qu'ils sont tenus de fournir en vertu du même titre ou qui donnent sciemment des renseignements inexacts ou incomplets.

L'alinéa 1^{er} n'est pas applicable aux groupements d'intérêt économique.

Art. 171. § 1^{er}. Les administrateurs, gérants, directeurs ou mandataires de sociétés qui sciemment contreviennent [aux dispositions du chapitre II du présent titre relatif au contrôle des comptes annuels ou du chapitre III du présent titre relatif au contrôle des comptes consolidés] sont punis d'une amende de cinquante à dix mille francs. <L 2001-01-23/30, art. 2, 004; En vigueur: 06-02-2001>

Ils sont punis d'un emprisonnement d'un mois à un an et d'une amende de cinquante à dix mille francs ou d'une de ces peines seulement, s'ils ont agi avec une intention frauduleuse.

§ 2. Ceux qui, en qualité de commissaire, de réviseur ou d'expert indépendant, attestent ou approuvent des comptes, des comptes annuels, des bilans et des comptes de résultats de sociétés, lorsque les dispositions visées au § 1^{er} ne sont pas respectées, soit en sachant qu'elles ne l'avaient pas été, soit en n'ayant pas accompli les diligences normales pour s'assurer qu'elles avaient été respectées, seront punis d'une amende de cinquante à dix mille francs.

Ils seront punis d'un emprisonnement d'un mois à un an et d'une amende de cinquante à dix mille francs ou d'une de ces peines seulement, s'ils ont agi avec une intention frauduleuse.

§ 3. Les sociétés seront civilement responsables des condamnations à l'amende prononcées en vertu du § 1^{er} contre leurs administrateurs, gérants, directeurs ou mandataires.

Art. 196. Seront punis d'une amende de cinquante francs à dix mille francs:

1° les administrateurs ou gérants qui n'ont pas présenté le rapport spécial accompagné du rapport du commissaire, du réviseur d'entreprises ou de l'expert-comptable externe conformément à l'article 181;

2° les liquidateurs qui contreviennent à l'une des obligations des articles 81 à 85, 95, 96, 98 et 100;

3° les liquidateurs qui ont négligé de convoquer l'assemblée générale conformément à l'article 189 dans les trois semaines de la réquisition qui leur en a été faite;

4° les liquidateurs qui négligent de soumettre à l'assemblée générale les comptes annuels ou les résultats de la liquidation, conformément aux articles 193 et 194, ou qui négligent de déposer les comptes annuels conformément à l'article 193.

Si la violation des dispositions visées à l'alinéa 1^{er}, 2°, a lieu dans un but frauduleux, ils peuvent en outre être punis d'un emprisonnement d'un mois à un an ou de ces deux peines cumulées.

L'alinéa 1^{er}, 1°, 2° et 4°, n'est pas applicable aux liquidateurs d'un groupement d'intérêt économique.

– La société privée à responsabilité limitée

Art. 345. Seront punis d'une amende de cinquante francs à dix mille francs:

1° [les gérants et les commissaires] qui ont négligé de convoquer l'assemblée générale des associés ou des obligataires dans les trois semaines de la réquisition qui leur en aura été faite; <L 2001-01-23/30, art. 2,004; En vigueur: 06-02-2001>

2° les gérants qui n'ont pas soumis les acquisitions de biens à l'autorisation de l'assemblée générale conformément à l'article 222;
 3° ceux qui n'ont pas fait les énonciations requises [par les articles 226, 307 et 308]; < L 2001-01-23/30, art. 2, 004; En vigueur: 06-02-2001 >
 4° les gérants qui n'ont pas présenté le rapport spécial accompagné du rapport du commissaire ou du réviseur d'entreprises ou, selon le cas, de l'expert-comptable externe, comme il est prévu aux articles 219, 222 et 313.

Art. 346. Seront punis d'une amende de cinquante francs à dix mille francs, ceux qui, directement ou par personne intermédiaire, ont ouvert une souscription publique à des parts sociales ou à la mise en vente des obligations d'une société privée à responsabilité limitée.

Art. 347. Seront punis d'une amende de cinquante francs à dix mille francs et pourront en outre être punis d'un emprisonnement d'un mois à un an:

1° les gérants qui, en l'absence d'inventaires ou de comptes annuels, malgré les inventaires ou les comptes annuels ou au moyen d'inventaires ou de comptes annuels frauduleux, ont contrevenu à l'article 320;

2° le commissaire ou le gérant qui ont contrevenu [aux articles 321 à 327] ou à l'article 330; < L 2001-01-23/30, art. 2, 004; En vigueur: 06-02-2001 >

3° le commissaire ou le gérant qui auront fait, par un usage quelconque, aux frais de la société, des versements sur les parts ou admis comme faits des versements qui ne sont pas effectués réellement de la manière et aux époques prescrites;

4° ceux qui ont contrevenu à l'article 217, à l'article 304 ou à l'article 329.

Art. 348. Seront considérés comme coupables d'escroquerie et punis des peines portées par le Code pénal, ceux qui ont provoqué soit des souscriptions ou des versements, soit des achats de parts, d'obligations ou d'autres titres:

1° par simulation de souscriptions ou de versements à une société;

2° par la publication de souscriptions ou de versements qu'ils savent ne pas exister;

3° par la publication de noms de personnes désignées comme étant ou devant être attachées à la société à un titre quelconque, alors qu'ils savent ces désignations contraires à la vérité;

4° par la publication de tous autres faits qu'ils savent être faux.

Art. 349. Seront punis d'une amende de cinquante francs à dix mille francs:

1° ceux qui, en se présentant sciemment comme propriétaires de titres qui ne leur appartiennent pas, auront pris part au vote dans une assemblée générale;

2° ceux qui ont remis les titres pour en faire l'usage prévu ci-dessus;

3° ceux qui sciemment auront pris part au vote dans une assemblée générale, alors que les droits de vote qu'ils prétendent exercer sont suspendus en vertu du présent code.

– Les sociétés coopératives

Art. 387. Seront punis d'une amende de cinquante francs à dix mille francs et pourront en outre être punis d'un emprisonnement de un mois à un an:

1° le commissaire ou l'administrateur qui auront fait, par un moyen quelconque, aux

frais de la société, des versements sur les parts ou admis comme faits des versements qui ne sont pas effectués réellement de la manière et aux époques prescrites;
2° ceux qui ont contrevenu à l'article 354.

Art. 388. Seront considérés comme coupables d'escroquerie et punis des peines portées par le Code pénal, ceux qui ont provoqué soit des souscriptions ou des versements, soit des achats de parts, d'obligations ou d'autres titres:

- 1° par simulation de souscriptions ou de versements à une société;
- 2° par la publication de souscriptions ou de versements qu'ils savent ne pas exister;
- 3° par la publication de noms de personnes désignées comme étant ou devant être attachées à la société à un titre quelconque, alors qu'ils savent ces désignations contraires à la vérité;
- 4° par la publication de tous autres faits qu'ils savent être faux.

Art. 389. Seront punis d'une amende de cinquante francs à dix mille francs:

- 1° ceux qui, en se présentant sciemment comme propriétaires de titres qui ne leur appartiennent pas, auront pris part au vote dans une assemblée générale;
- 2° ceux qui ont remis les titres pour en faire l'usage prévu ci-dessus;
- 3° ceux qui sciemment auront pris part au vote dans une assemblée générale, alors que les droits de vote qu'ils prétendent exercer sont suspendus en vertu de la loi.

Art. 433. Seront punis d'une amende de cinquante francs à dix mille francs:

- 1° les administrateurs qui n'ont pas soumis les acquisitions de biens à l'autorisation de l'assemblée générale conformément à l'article 396;
- 2° les administrateurs qui n'ont pas présenté le rapport spécial accompagné du rapport du commissaire, du réviseur d'entreprises ou, selon le cas, de l'expert-comptable externe, comme il est prévu aux articles 395, 396 et 423;
- 3° les administrateurs qui n'ont pas fait les énonciations requises, [par les articles 402, 420 et 421]. <L 2001-01-23/30, art. 2, 004; En vigueur: 06-02-2001>

Art. 434. Seront punis d'une amende de cinquante francs à dix mille francs et pourront en outre être punis d'un emprisonnement d'un mois à un an les administrateurs qui ont distribué des dividendes ou des tantièmes en violation de l'article 429.

– La société anonyme

Art. 647. Seront punis d'une amende de cinquante à dix mille francs:

- 1° les administrateurs et les commissaires qui auront négligé de convoquer l'assemblée générale [des actionnaires ou des obligataires] dans les trois semaines de la réquisition qui leur en aura été faite [...]; < L 2001-01-23/30, art. 2, 005; En vigueur: 06-02-2001>
- 2° les administrateurs qui n'auront pas soumis à l'assemblée générale les acquisitions de biens comme il est prévu à l'article 447;
- 3° ceux qui n'ont pas fait les énonciations requises par les [articles 451, 453, 588, 589 et 590] dans l'acte ou le projet d'acte de société, dans les procurations ou dans les souscriptions; < L 2001-01-23/30, art. 2, 005; En vigueur: 06-02-2001>
- 4° les administrateurs qui n'ont pas présenté le rapport spécial accompagné du rapport du commissaire ou du réviseur d'entreprises ou, selon le cas, de l'expert-comp-

table externe, [ainsi que le prévoient les articles 444, 447, 582 et 602]. < L 2001-01-23/30, art. 2, 005; En vigueur: 06-02-2001>

Art. 648. Seront punis d'une amende de cinquante francs à dix mille francs et pourront en outre être punis d'un emprisonnement d'un mois à un an:

1° les administrateurs qui, en l'absence d'inventaires ou de comptes annuels, malgré les inventaires ou les comptes annuels ou au moyen d'inventaires ou de comptes annuels frauduleux, ont contrevenu à l'article 617;

2° les administrateurs qui ont contrevenu à l'article 618;

3° les administrateurs ou les commissaires qui ont contrevenu aux articles 620 à 623, 625 et 630;

[4° ceux qui ont contrevenu à l'article 438, alinéas 1^{er} à 3;] < L 2001-01-23/30, art. 2, 005; En vigueur: 06-02-2001>

[5°] tous ceux qui, comme administrateurs ou commissaires, auront fait, par un usage quelconque, aux frais de la société, des versements sur les actions ou admis comme faits des versements qui ne sont pas effectués réellement de la manière et aux époques prescrites; < L 2001-01-23/30, art. 2, 005; En vigueur: 06-02-2001>

[6°] ceux qui ont contrevenu à l'article 442; < L 2001-01-23/30, art. 2, 005; En vigueur: 06-02-2001>

[7°] ceux qui ont contrevenu à l'article 629. < L 2001-01-23/30, art. 2, 005; En vigueur: 06-02-2001>

Art. 649. Seront considérés comme coupables d'escroquerie et punis des peines portées par le Code pénal, ceux qui ont provoqué soit des souscriptions ou des versements, soit des achats d'actions, d'obligations ou d'autres titres de sociétés:

1° par simulation de souscriptions ou de versements à une société;

2° par la publication de souscriptions ou de versements qu'ils savent ne pas exister;

3° par la publication de noms de personnes désignées comme étant ou devant être attachées à la société à un titre quelconque, alors qu'ils savent ces désignations contraires à la vérité;

4° par la publication de tous autres faits qu'ils savent être faux.

Art. 650. Les administrateurs qui ont frauduleusement donné des indications inexactes dans l'état des obligations en circulation visé à l'article 573 seront punis d'un emprisonnement d'un mois à un an et d'une amende de cinquante à dix mille francs, ou d'une de ces peines seulement.

Art. 651. Seront punis d'une amende de cinquante francs à dix mille francs:

1° ceux qui, en se présentant sciemment comme propriétaires d'actions ou d'obligations qui ne leur appartiennent pas, auront pris part au vote dans une assemblée générale d'actionnaires ou d'obligataires;

2° ceux qui ont remis les actions ou les obligations pour en faire l'usage prévu ci-dessus;

3° ceux qui sciemment auront pris part au vote dans une assemblée générale d'actionnaires, alors que les droits de vote qu'ils prétendent exercer sont suspendus en vertu du présent code.

Art. 652. Seront punis d'un emprisonnement d'un mois à un an et d'une amende de cinquante francs à dix mille francs, ou d'une de ces peines seulement:

- 1° les administrateurs des sociétés ayant fait ou faisant publiquement appel à l'épargne qui créent des obligations convertibles ou des droits de souscription sans avoir transmis à la commission bancaire et financière le rapport visé à l'article 583, alinéa 3, ou qui passent outre à la suspension prévue à l'article 583, alinéa 5;
- 2° ceux qui transmettent sciemment à la Commission bancaire et financière des renseignements inexacts ou incomplets dans le dossier visé à l'article 583, alinéa 3;
- 3° ceux qui contreviennent à l'article 583, alinéa 6.

Art. 653. Seront punis d'un emprisonnement d'un mois à un an et d'une amende de cinquante francs à dix mille francs, ou d'une de ces peines seulement, ceux qui reçoivent, se font promettre une commission ou tentent d'obtenir une rémunération ou un avantage quelconque à l'occasion [de l'admission à la cote au sens de l'article 4 d'un titre de société]. <L 2001-01-23/30, art. 2, 005; ED: 06-02-2001>

– Les sociétés en commandite par actions

Art. 657. Les dispositions relatives aux sociétés anonymes sont applicables aux sociétés en commandite par actions, sauf les modifications indiquées dans le présent livre ou celles qui résultent du livre XII.

– Les sociétés à finalité sociale

Art. 664. Sans préjudice des dispositions du présent livre, les sociétés à finalité sociale sont régies par les dispositions applicables à la forme de société choisie.

– La restructuration de sociétés

Art. 773. Sont punis d'une amende de cinquante francs à dix mille francs:

- 1° les membres de l'organe de gestion qui n'ont pas fait dans le projet de fusion ou de scission les énonciations requises par l'article 693, par l'article 706, par l'article 728 et par l'article 743;
- 2° les membres de l'organe de gestion qui n'ont pas présenté le rapport spécial accompagné du rapport du commissaire ou du réviseur d'entreprises, ou, selon le cas, de l'expert-comptable externe, comme il est prévu aux articles 695 et 697, aux articles 708 et 710, aux articles 731 et 733 et aux articles 746 et 748.

– La transformation de sociétés

Art. 788. Sont punis d'une amende de cinquante francs à dix mille francs:

- 1° les membres de l'organe de gestion qui n'ont pas rédigé un état résumant la situation active et passive de la société et qui n'ont pas désigné un commissaire, un réviseur ou un expert-comptable externe, comme il est prévu à l'article 777;
- 2° les membres de l'organe de gestion qui n'ont pas repris les conclusions du rapport du commissaire, du réviseur ou de l'expert-comptable externe, dans l'acte constatant la transformation comme il est prévu à l'article 783, alinéa 2;

3° les membres de l'organe de gestion qui n'ont pas présenté le rapport spécial accompagné du rapport du commissaire, du réviseur ou de l'expert-comptable externe, comme il est prévu aux articles 778 et 779.

– Le groupement d'intérêt économique

Art. 872. Seront punis d'un emprisonnement d'un mois à deux ans et d'une amende de trois cents francs à dix mille francs ou de l'une de ces peines seulement, les fondateurs d'un groupement constitué en infraction aux articles 839 et 840, 1° à 3°, et 870, ainsi que les membres et le ou les gérants qui, au cours de l'existence du groupement, contreviennent à ces dispositions.

Art. 873. Seront punis d'une amende de cinquante francs à dix mille francs:
1° les gérants qui auraient négligé de convoquer, dans les trois semaines de la réquisition qui leur aura été faite, l'assemblée prévue par l'article 861;
2° ceux qui contreviennent aux dispositions des articles 840, 4° et 841.

**Article 16 loi du 17 juillet 1975 relative
à la comptabilité des entreprises**

Art. 16. <NOTE: Ancien article 17.> <L 1999-05-07/66, art. 14, 007; En vigueur: 06-02-2001> Sont punis d'une amende de cinquante à dix mille francs, les commerçants, personnes physiques et les administrateurs, gérants, directeurs ou fondés de pouvoirs de personnes morales qui sciemment contreviennent aux dispositions des articles 2 et 3, alinéas 1^{er} et 3, des articles 4 à 9 ou des arrêtés pris en exécution de l'article 4, alinéa 6, de [l' article 9, § 2], de [l' article 7, § 2] et des articles 10 et 11. [Ils sont punis d'un emprisonnement d'un mois à un an et d'une amende de cinquante à dix mille francs ou d'une de ces peines seulement, s'ils ont agi avec une intention frauduleuse.]

Les commerçants, personnes physiques, auxquels s'applique l'article 5, et les gérants, directeurs ou fondés de pouvoirs de sociétés auxquelles s'applique ce même article, ne sont toutefois punis des sanctions prévues à l'alinéa précédent pour avoir méconnu les dispositions [des articles 5 et 9] et celles [des articles 6, 7 et 8] [et de leurs arrêtés d'exécution] en tant qu'elles concernent les livres prévus [aux articles 5 et 9] que si l'entreprise a été déclarée en faillite.

[Sont punis d'une amende de cinquante à dix mille francs, ceux qui, en qualité de commissaire, de commissaire-reviseur, de réviseur ou d'expert indépendant, ont attesté ou approuvé des comptes, des comptes annuels, des bilans et des comptes de résultats ou des comptes consolidés d'entreprises, lorsque les dispositions mentionnées à l'alinéa 1^{er} n'ont pas été respectées, soit en sachant qu'elles ne l'avaient pas été, soit en n'ayant pas accompli les diligences normales pour s'assurer qu'elles avaient été respectées. Ils sont punis d'un emprisonnement d'un mois à un an et d'une amende de cinquante à dix mille francs ou d'une de ces peines seulement, s'ils ont agi avec une intention frauduleuse.] <L 01-07-1983, art. 12>

Le Livre I^{er} du Code pénal, sans exception du chapitre VII et de l'article 85, est applicable aux infractions prévues au présent article.

[Les entreprises visées à l'article 1^{er}, alinéa premier] sont civilement responsables des condamnations à l'amende prononcées en vertu du présent article contre leurs administrateurs, gérants, directeurs, fondés de pouvoirs ou préposés. <AR n° 22 15-12-1978, art. 9, 4°>

Annexe 3

Article 27 loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises

Art. 27. Celui qui s'attribue publiquement et sans titre la qualification de réviseur d'entreprises est puni d'une amende de 200 [euros] à 1.000 [euros].

(L'article 458 du Code pénal s'applique aux réviseurs d'entreprises, aux stagiaires et aux personnes dont ils répondent. Aux exceptions à l'obligation du secret prévues à cet article s'ajoute la communication d'attestations ou de confirmations opérée avec l'accord écrit de l'entreprise auprès de laquelle ils exercent leur fonction ou adressée, dans le cadre du contrôle des comptes annuels ou des comptes consolidés d'une entreprise dont ils sont chargés, à un commissaire-réviseur ou à une personne exerçant dans une entreprise de droit étranger une fonction similaire à celle de commissaire-réviseur.) <L 21-02-1985, art. 61>

[Les personnes morales sont civilement responsables du paiement des amendes auxquelles leurs organes et préposés sont condamnés en vertu du présent article.] <L 21-02-1985, art. 61>

CHAPITRE 3

LE REVISEUR D'ENTREPRISES ET LE DROIT DISCIPLINAIRE

BERNARD TILLEMAN

Professeur à la K.U.Leuven

La présente étude tient compte de la jurisprudence disciplinaire de l'IRE jusqu'au premier semestre 2002.

Une analyse des modifications apportées par la loi *corporate governance* tombe hors du champ d'application de cette contribution vue que les arrêtés d'exécution n'ont pas encore été pris lors de la mise sous presse.

Le texte original de l'auteur est en néerlandais. Le texte qui suit est une traduction libre. En cas de doute sur l'interprétation d'un mot ou d'une phrase, il convient de se référer au texte original.

I. Caractère propre de l'action disciplinaire

A. Généralités

1. Le juge disciplinaire examine si les comportements d'un professionnel dans l'exercice de sa profession est conforme aux règles d'honneur et de dignité de sa profession et de déontologie, qui visent à protéger la profession et ceux qui font appel à la collaboration de ces professionnels et inflige éventuellement en fonction de ces comportements les sanctions prévues dans la loi (1).

2. L'article 417 du Code judiciaire, qui fait partie du titre sur la discipline judiciaire, stipule que l'action disciplinaire est indépendante de l'action pénale et de l'action civile. Cette disposition relative au droit disciplinaire des magistrats est considérée comme l'expression d'un principe général de droit (2).

3. Le caractère propre de l'action disciplinaire a été confirmé par la Cour d'Arbitrage dans un arrêt du 7 décembre 1999, n° 12/99, B.4. «Il existe une différence fondée sur un critère objectif entre la situation des personnes qui font l'objet de poursuites pénales et de celles qui font l'objet d'une procédure disciplinaire. L'action publique a pour but de faire réprimer des atteintes à l'ordre public et est exercée dans l'intérêt de la société dans son ensemble; elle est de la compétence des juridictions pénales; elle ne peut porter que sur des faits que la loi qualifie d'infractions et elle donne lieu, en cas de condamnation, aux peines prévues par la loi ou en vertu de celle-ci.»

«L'action disciplinaire a pour objet de rechercher si le titulaire d'une fonction publique ou d'une profession a enfreint les règles de déontologie ou de discipline ou a porté atteinte à l'honneur ou à la dignité de sa fonction ou de sa profession ou d'un service public; elle concerne des manquements qui ne font pas nécessairement l'objet d'une définition précise; elle peut donner lieu à des sanctions touchant l'intéressé dans l'exercice de sa fonction ou de sa profession et qui sont prononcées par un organe propre à chaque profession concernée, par une autorité administrative ou par une juridiction».

B. Imprescriptibilité de l'action disciplinaire

4. L'indépendance de l'action disciplinaire vis-à-vis de l'action civile et de l'action pénale s'exprime très clairement par le fait qu'il est traditionnellement admis qu'à défaut d'une disposition légale quelconque en la matière, l'exception de pres-

(1) Cass. 19 novembre 1993, *Arr. Cass.* 1993, n° 473, p. 968.

(2) Cass. 21 mars 1986, *Arr. Cass.* 1985-86, n° 459, note; J. DUJARDIN, «Rechtspraak in tuchtzaken door de beroepsorden: toetsing van de wettigheid door het Hof van Cassatie», *R.W.* 2000-01, 793; P. LEMMENS, «Het tuchtrecht van de gerechtsdeurwaarders», *De Gerechtsdeurwaarder*, 1996, fascicule 4, 59; cf. à propos du caractère indépendant de l'action disciplinaire par rapport à l'action pénale, notamment: H. BOSLY, «Des rapports entre l'action pénale et l'action disciplinaire en droit militaire belge», dans *Action pénale et action disciplinaire*, Strasbourg, Société internationale de droit pénal militaire et de droit de la guerre, 39; J. SACE, «L'autonomie de l'action disciplinaire», *Rev. dr. U.L.B.*, 1991, 13 et 23.

cription ne peut être soulevée contre l'action disciplinaire (3). La question a toutefois été récemment posée de savoir si cela n'est pas discriminatoire car les considérations politico-juridiques pour les prescriptions dans le droit civil et le droit pénal peuvent également être appliquées au droit disciplinaire (4). A titre d'exemple illustrant clairement cette évolution, on peut citer le nouvel article 418 du Code judiciaire qui introduit la prescription de l'action disciplinaire judiciaire.

5. Malgré la prescription de la procédure pénale, un réviseur a été renvoyé devant la Commission de discipline par le Conseil de l'IRE pour avoir enfreint le principe d'indépendance, étant donné que, pendant plusieurs années successives, il a été reconnu responsable de la falsification des comptes annuels et coupable d'avoir établi des déclarations devant confirmer l'exactitude des comptes annuels, sous la responsabilité du conseil d'administration. Ce renvoi a été dicté par le fait que son attitude avait porté atteinte à la dignité de la profession et que les médias avaient donné de la publicité à cette affaire, ce qui a gravement nui à la réputation et à l'image de la profession de réviseur d'entreprises (5).

II. L'action disciplinaire liée à l'action civile

A. Généralités

6. Tandis que l'action disciplinaire a pour objet le jugement d'un comportement déterminé, l'action civile sert à juger les droits subjectifs d'une partie, généralement dans ses rapports avec une autre partie (6). Le règlement de différends sur des droits subjectifs est, à l'exception des droits politiques subjectifs attribués par la loi à des juridictions administratives, du ressort des juridictions ordinaires qui font partie du pouvoir judiciaire (art. 144-145 de la Constitution).

Les différends disciplinaires ne sont pas considérés comme des différends portant sur des droits civils au sens de l'article 144 de la Constitution (7). Les juridictions disci-

(3) Cass. fr. 23 avril 1839, *S.* 1839, I, 472.

(4) J. GODEFROID, «Le réviseur d'entreprises et la discipline», dans *Sources de responsabilité du réviseur d'entreprises*, IRE, 1996, 115-116; J. SACE, «Autonomie de l'action disciplinaire», *Rev. dr. U.L.B.*, 1991, 17; W. VAN HAUWAERT, «Interférences des actions publiques et disciplinaires», *Rev. dr. pén.*, 1970-71, n° 7, p. 482; voir aussi P. VANDERNOOT, «La faute et la sanction disciplinaire dans le droit disciplinaire de la fonction publique», *Rev. dr. U.L.B.*, 1991, n° 6, p. 66 (il semble que l'on ait repris récemment des dispositions légales en matière de prescription dans le droit disciplinaire administratif).

(5) *Rapport annuel de l'IRE* 2001, N° 0156/2001/N, p. 199.

(6) P. LEMMENS, «Het tuchtrecht van de gerechtsdeurwaarder», *De Gerechtsdeurwaarder*, 1996, fasc. 4, p. 58.

(7) Cass. 27 novembre 1958, *Pas.* 1958, I, 328; Cass. 3 mai 1974, *Pas.* 1974, I, 910; *J.T.* 1974, 564; Cass. 15 juin 1979, *Pas.* 1979, I, 1193; Cass. 2 juin 1983, *Arr. Cass.* 1982-83, n° 547, p. 1217 (Les poursuites disciplinaires et la prononciation de sanctions disciplinaires ne relèvent pas, en principe, des litiges qui, en vertu de l'art. 144 de la Constitution, sont exclusivement de la compétence des cours et tribunaux. La situation permettant, lors d'une procédure de discipline, de prononcer une sanction disciplinaire qui suspend le droit d'exercer la profession n'implique pas que cette procédure ait pour objet d'arbitrer des différends portant sur des droits civils, au sens de l'art. 144 de la Constitution); Cass. 2 novembre 1989, *Pas.* 1990, I, 262; R. ERGEC, «Droit disciplinaire et droits de l'homme», *Rev. dr. U.L.B.*, 1991, n° 15, p. 46; K. GEENS, *Het vrij beroep*, Essai, K.U.Leuven, 1986, n° 719, p. 568; J. SACE, «L'autonomie de l'action disciplinaire», *Rev. dr. U.L.B.* 1991, 11.

plinaires ne peuvent par conséquent s'inférer dans des affaires relevant de la compétence des juridictions ordinaires. Elles ne peuvent prendre de décisions contraignantes relatives à un différend portant sur les droits subjectifs d'un professionnel ou d'un client l'un à l'égard de l'autre (8).

7. Certes, il existe inévitablement une interaction entre le droit disciplinaire et le droit civil. La déontologie doit donc être respectée par les professionnels, même si les règles déontologiques ont un impact (négatif) sur les rapports avec les clients qui ne sont pas liés par ces règles mais à l'égard desquels ces règles déontologiques sont bel et bien opposables (9).

Le cas s'est notamment présenté dans un arrêt de la Cour de cassation relatif à un architecte qui a été condamné, par mesure disciplinaire, pour avoir accepté des missions incomplètes et avoir facturé des honoraires trop modestes. L'architecte a contesté la validité de sa condamnation sur la base du fait que ces règles constituaient une violation de la liberté de contrat. La Cour de cassation a rejeté la thèse selon laquelle l'Ordre des Architectes liait une tierce partie, puisque l'architecte en sa qualité de membre de l'Ordre est tenu de respecter les règles déontologiques (10).

Un autre arrêt de la Cour de cassation concernait un client failli d'un architecte. Le curateur voulait que les travaux soient poursuivis et s'est donc adressé à un autre architecte. Ce dernier accepta la mission sans se préoccuper du contrat qui avait été précédemment conclu avec son confrère. Poursuivi par mesure disciplinaire, l'architecte invoqua que l'Ordre des Architectes outrepassait ses compétences en qualifiant de faute déontologique le fait de ne pas porter atteinte à une obligation civile. Le pourvoi en cassation basé sur l'abus de pouvoir a été rejeté parce que la profession d'architecte et, par conséquent, l'exécution des obligations qui découlent du contrat d'architecte sont en principe soumis au respect des règles déontologiques (11).

8. Tout professionnel doit exercer sa profession de façon convenable et se conformer aux règles professionnelles résultant du contrat ou de la loi. Une négligence pure peut être analysée comme une faute (purement) contractuelle. Les fautes qui sont commises intentionnellement, le sabotage ainsi que les négligences graves, constituent par contre tant une faute contractuelle qu'une faute disciplinaire (12).

B. Une condamnation disciplinaire peut être un élément (de preuve) sur lequel est fondée une action en responsabilité

9. Bien que sur le plan strictement juridique, il n'existe aucun lien entre une condamnation disciplinaire et la responsabilité civile professionnelle, le fait d'inflir-

(8) P. LEMMENS, «Het tuchtrecht van de gerechtsdeurwaarder», *De Gerechtsdeurwaarder*, 1996, fasc. 4, p. 58.

(9) J. DUJARDIN, «Rechtspraak in tuchtzaken door de beroepsorden; toetsing van de wettigheid door het Hof van Cassatie», *R.W.* 2000-01, 794; Y. HANNEQUART et P. HENRY, «Les normes déontologiques et leurs caractères spécifiques», dans *Le droit des normes professionnelles et techniques*, Bruxelles, Bruylant, 1985, 307; Y. HANNEQUART et P. HENRY, «Les rapports entre la déontologie et la responsabilité civile», dans *Liber Amicorum J. Van den Heuvel*, Anvers, Kluwer, 1999, 45-46.

(10) Cass. 31 mai 1974, *Pas.* 1974, I, 1006.

(11) Cass. 29 mars 1984, *Arr. Cass.*, 1983-84, n° 440.

(12) Encyclopédie Dalloz, v° *Discipline*, n° 48, p. 10.

ger une condamnation disciplinaire pourrait être souvent une indication importante du fait qu'un réviseur n'a pas agi comme un réviseur agissant normalement et consciencieusement se doit de le faire (13).

Il est requis à cette fin que le plaignant soit informé de la condamnation disciplinaire. L'article 33 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises stipule que lorsque le Conseil de l'Institut reçoit une plainte concernant un réviseur d'entreprises, il communique au plaignant le résultat motivé de son enquête. Au cours de la procédure, les Commissions de discipline et d'appel peuvent décider d'entendre personnellement le plaignant (article 34, dernier alinéa de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises) (14). Il est vrai que le tiers n'est pas informé par l'IRE ou par ses organes disciplinaires de la décision prise par les conseils de discipline de l'IRE.

10. Si un réviseur d'entreprises est spécialement agréé pour l'exercice de certaines missions révisorales, toute décision des Commissions de discipline et d'appel comportant une sanction disciplinaire coulée en force de chose jugée est communiquée à l'organisme public qui a délivré l'agrément (article 35, alinéa 1^{er} de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises).

11. Le réviseur d'entreprises porte à la connaissance des entreprises et institutions dans lesquelles il exerce une mission révisorale, toute décision des Commissions de discipline et d'appel coulée en force de chose jugée comportant une sanction de suspension de plus d'un mois (article 35, alinéa 2 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises). Sur avis de la Commission juridique, le Conseil de l'IRE pense que la communication par le réviseur peut seulement être justifiée par le fait qu'un réviseur d'entreprises suspendu n'est pas à même d'exercer sa fonction en permanence. Cela implique que le réviseur peut se contenter de communiquer clairement qu'il se trouve dans l'impossibilité, pendant une période déterminée, d'exercer sa mission. Cette communication doit se faire par écrit et être adressée au président de l'organe de gestion de l'entreprise (15).

C. Une action en responsabilité n'empêche pas une condamnation disciplinaire complémentaire

12. Commettre des fautes professionnelles graves qui (peuvent porter) portent préjudice au client peut également être sanctionné disciplinairement (*infra* n° 13). Le fait que le manquement peut être de nature à compromettre la responsabilité civile ou contractuelle l'expert-comptable ne doit pas aboutir à la conclusion qu'il pourrait donner lieu, pour cette raison, à une mesure disciplinaire (16). La mesure disciplinaire a, en effet, une autre finalité.

(13) F. GOFFIN et J.C. TROUSSEL, *Les responsabilités de l'expert-comptable*, Séminaire 1988/89, 18 février 1989, n° 17, p. 27; Y. HANNEQUART et P. HENRY, «Les rapports entre la déontologie et la responsabilité civile», 53; P. VAN OMMESLAGHE, «Développements récents de la responsabilité civile professionnelle en matière économique», «Évolution récente du droit commercial et économique», Bruxelles, Ed. du Jeune Barreau, 1978, n° 2, p. 10; voir à propos du lien entre les obligations déontologiques et la responsabilité quasi-délictuelle: Y. HANNEQUART et P. HENRY, «Les normes déontologiques et leurs caractères spécifiques», dans *Le droit des normes professionnelles et techniques*, Bruxelles, Bruylant, 1985, 306.

(14) Cf. dans le même sens: art. 34 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises.

(15) *Rapport annuel de l'IRE* 1994, 61.

(16) Commission d'appel de l'IEC, 24 février 1993.

Une illustration dans ce contexte concernait un différend entre des associés d'une société de réviseurs à propos de la répartition du bénéfice et de l'imputation des coûts, auquel il fut mis un terme au moyen d'un compromis. La Commission d'appel de l'IRE a jugé à juste titre que pareille chose n'empêche pas de pouvoir encore poursuivre le réviseur disciplinairement pour cause de manque de respect à l'égard de son confrère coassocié (17).

13. Les organes disciplinaires ne sont pas non plus tenus d'attendre la décision du juge civil concernant une action en responsabilité menée contre le réviseur (18). Un jugement qui constate la responsabilité du réviseur ne doit d'ailleurs pas être automatiquement suivi d'une sanction disciplinaire. Une pareille faute n'est en effet pas nécessairement la conséquence d'une méconnaissance des devoirs professionnels du réviseur ou de la dignité personnelle ou de l'honneur de la profession (19). Cela sera par contre le cas lorsqu'il ressort de l'action en responsabilité que le professionnel manque fondamentalement aux exigences que lui impose la profession (20).

14. Les organes disciplinaires ne peuvent effectivement méconnaître l'autorité de la chose jugée qui est liée à une décision civile.

Le Conseil de l'IEC a donc introduit une poursuite disciplinaire contre un expert-comptable parce qu'il aurait abusé de la technique de la personnalité juridique pour échapper à ses créanciers. Le Conseil s'est appuyé pour ce faire sur deux jugements aux termes desquels la société d'experts-comptables concernée a été déclarée d'office en faillite. Ces jugements ont cependant été cassés en appel sur la base de l'atteinte aux droits de défense. La Commission de discipline a jugé que le Conseil ne pouvait, par conséquent, pas appuyer son action disciplinaire sur le contenu des deux jugements cassés (21).

III. Indépendance de l'action disciplinaire vis-à-vis de l'action pénale

15. Les autorités disciplinaires sont surtout confrontées à la problématique de la relation entre l'action pénale et l'action disciplinaire.

A. Une condamnation pénale constitue-t-elle une infraction disciplinaire?

16. Dans ce contexte, une première question se pose de savoir si un réviseur qui a fait l'objet d'une condamnation pénale peut encore se voir infliger une sanction disciplinaire. Autrement dit, le principe du droit pénal «non bis in idem» qui implique que l'on ne peut être sanctionné deux fois pour les mêmes faits s'applique-t-il dans le

(17) Commission d'appel de l'IRE, 25 mars 1994, N° 070/92/F et N° 071/92/F; *Rapport annuel de l'IRE* 1994, p. 150.

(18) J. GODEFROID, «Le réviseur d'entreprises et la discipline», dans *Sources de responsabilité du réviseur d'entreprises*, IRE, 1996, 114-115; J. SACE, «Autonomie de l'action disciplinaire», *Rev. dr. U.L.B.*, 1991, 25.

(19) J. GODEFROID, «Le réviseur d'entreprises et la discipline», dans *Sources de responsabilité du réviseur d'entreprises*, IRE, 1996, 117-118; Y. HANNEQUART et P. HENRY, «Les normes déontologiques et leurs caractères spécifiques», 294.

(20) Y. HANNEQUART et P. HENRY, «Les normes déontologiques et leurs caractères spécifiques», dans *Le droit des normes professionnelles et techniques*, Bruxelles, Bruylant, 1985, 294.

(21) Commission de discipline de l'IEC, N° 197/F/992/104.

cas présent? Le principe du «non bis in idem» n'est cependant pas considéré comme applicable" (22). L'action disciplinaire et l'action pénale ont en effet une finalité différente. La condamnation pénale sera justement souvent une raison de décider que l'intéressé a compromis l'honneur et la dignité de la profession (23).

Une condamnation pénale pour retard de dépôt des comptes annuels aboutira, par conséquent, à des sanctions disciplinaires supplémentaires. Pareille condamnation met en cause la dignité, la probité et la délicatesse qui font la base de la profession qui doit effectivement contrôler le respect du droit comptable et du droit des sociétés et qui a, par conséquent, une fonction d'exemple (24).

Il est également intéressant de signaler un jugement prononcé par la Commission d'appel néerlandophone de l'IEC à propos d'un expert-comptable qui avait été condamné au pénal sur la base de différents faits de faux en écriture. La Commission d'appel a considéré que la Cour d'appel avait suspendu la sanction pénale avec, pour motivation, qu'une comparution de l'expert-comptable devant le juge pénal lui aurait peut-être mieux fait prendre conscience des faits blâmables qu'il a commis et qui sont considérés prouvés. La Commission d'appel a affirmé qu'il appartenait, dans ces circonstances, d'infliger seulement une réprimande plutôt qu'une suspension de trois mois, conformément à ce qui a été décidé par le juge pénal. (25).

17. A notre avis, on ne peut affirmer qu'une condamnation pénale aboutit toujours à une condamnation disciplinaire. Il existe en effet un grand nombre d'infractions pénales qui peuvent également faire l'objet d'une condamnation disciplinaire (26) (par ex. l'escroquerie, l'abus de confiance, le faux en écriture

(22) J. DUJARDIN, «Rechtspraak in tuchtzaken door de beroepsorden: toetsing van de wettigheid door het Hof van Cassatie», *R. W.* 2000-01, 794; P. LEMMENS, «Het tuchtrecht van de gerechtsdeurwaarders», *De Gerechtsdeurwaarder* 1996, fasc. 4, 59; J. SACE, «Autonomie de l'action disciplinaire», *Rev. dr. U.L.B.* 1991, 29; P. VANDERNOOT, «La faute et la sanction dans le droit disciplinaire de la fonction publique», *Rev. dr. U.L.B.* 1991, n° 10, p. 73; W. VAN HAUWAERT, «Interférences des actions publiques et disciplinaires», *Rev. dr. pén.* 1970-71, 487; cf. dans le même sens: *France*: J.F. FLAUSS, «Convention européenne des droits de l'homme et répression disciplinaire dans la fonction publique française», *Rev. trim. D.H.* 1995, 218.

(23) P. LEMMENS, «Het tuchtrecht van de gerechtsdeurwaarders», *De Gerechtsdeurwaarder*, 1996, fasc. 4, 59; comparez dans ce contexte par ex.: Commission d'appel de l'IEC du 2 septembre 1993, N° 290N.91 (condamnation correctionnelle du liquidateur – administrateur pour non-paiement des cotisations en faveur des travailleurs, raison pour laquelle l'expert-comptable a été condamné par mesure correctionnelle – atteinte grave à la dignité, à la probité et à la délicatesse – suspension d'un mois); Commission de discipline de l'IEC du 2 avril 1996, N° 96030171 ILP (condamnation correctionnelle de l'expert-comptable pour non-dépôt des comptes annuels – suspension d'un mois: il a été considéré que de toute façon, une condamnation correctionnelle définitive entraîne une sanction disciplinaire).

(24) Commission de discipline de l'IRE 18 janvier 1990, N° 021/89/N (suspension d'un mois, vu une sanction disciplinaire antérieure); Commission de discipline de l'IRE 18 janvier 1990, N° 022/89/N (réprimande).

(25) Commission d'appel de l'IEC 2 décembre 1993, N° 438N. - 93.

(26) Voir par ex. la Commission de discipline de l'IEC 30 octobre 1992, N° 92100075.ILP (suspension d'un mois – en sa qualité de liquidateur, il a été condamné en correctionnel pour cause de violation d'un A.R. d'une CCT déclarée d'intérêt général, en omettant de verser, dans les délais légaux, les cotisations à l'ASBL Services patronaux pour l'organisation et le contrôle des systèmes de sécurité sociale, organisme qui est chargé par le Fonds de Sécurité Sociale des ouvriers de la construction de l'encaissement et de la réclamation des cotisations relatives aux timbres de fidélité et de chômage technique).

re (27), la corruption, la banqueroute frauduleuse, la condamnation correctionnelle pour non-dépôt des comptes annuels (28), la violation du secret professionnel (29)). Mais il en existe encore d'autres qui ne portent nullement atteinte à l'honorabilité du contrevenant et encore moins à la bonne réputation de la profession à laquelle un réviseur appartient (par ex. infraction involontaire en matière de roulage) (30).

18. Certaines condamnations pénales ont toutefois pour conséquence de faire perdre au réviseur sa qualité de réviseur. En effet, pour être agréé comme réviseur, il faut ne pas avoir encouru une peine d'emprisonnement, même conditionnelle, de trois mois au moins pour l'une des infractions mentionnées à l'article 1^{er} de l'arrêté royal n° 22 du 24 octobre 1934 portant interdiction à certains condamnés d'exercer une profession et conférant au tribunal la faculté de prononcer de telles interdictions, pour une infraction à la Loi du 20 septembre 1948 portant organisation de l'économie, pour une infraction aux lois coordonnées sur les sociétés commerciales, à la Loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises et à ses arrêtés d'exécution ou à la législation fiscale (article 4 de la Loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Reviseurs d'Entreprises). La qualité de membre est retirée par l'Institut si les conditions mises à son octroi ne sont plus réunies (art. 4^{quater} de la Loi du 22 juillet 1953 créant un Institut de Reviseurs d'Entreprises). Le Conseil de l'IRE ne dispose, dans un tel cas, d'aucun pouvoir d'appréciation. Dans ce cas, une action en vue d'une sanction disciplinaire pourrait également être intentée. Ces deux actions ont un objet différent. Lorsque l'action disciplinaire est rejetée, la procédure de l'article 4^{quater} peut encore être appliquée (sans méconnaissance du «principe non bis in idem») (31).

B. L'autorité disciplinaire est-elle liée par un acquittement pénal?

19. Un acquittement ou une prescription sur le plan pénal n'empêche pas qu'une sanction disciplinaire soit encore infligée par le fait qu'elle qualifie de disciplinaires les faits constatés (32). Certes, l'autorité disciplinaire est limitée par la force de chose

(27) Un expert-comptable s'est vu infliger une suspension d'un an pour avoir pris part à une affaire de fraude, en remettant des fausses factures de frais et en ayant lui-même pris l'initiative de remettre huit factures fictives. Il a été tenu compte de sa situation familiale pour lui donner encore une chance (Commission d'appel de l'IEC, 14 décembre 1994, N° 460N.1993); voir également: Commission de discipline de l'IEC, 6 juillet 1993, N° 930600098.ILP (faux en écriture et usage de faux documents – suspension de trois mois).

(28) Commission de discipline de l'IEC, 23 avril 1993, N° 930401122.ILP (suspension de quinze jours, vu l'exercice du mandat d'administrateur sans autorisation et la méconnaissance de la note sur la formation professionnelle permanente).

(29) Encyclopédie Dalloz, v° *Discipline*, n° 52, p. 11.

(30) J. GODEFROID, «Le réviseur d'entreprises et la discipline», dans *Sources de responsabilité du réviseur d'entreprises*, IRE, 1996, 113; W. VAN HAUWAERT, «Interférences des actions publiques et disciplinaire», *Rev. dr. pén.*, 1970-71, 489.

(31) Voir donc en rapport avec la procédure comparable relative aux membres de l'IEC, Commission d'appel IEC 11 mars 1994, N° 159/F/1991/92, *Rapport annuel IEC*, 1994, 35; voir aussi Commission de discipline IEC 25 avril 1995, N° 950401161ILP. Cette procédure est désormais prévue aux articles 22-23 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales.

(32) C. CAMBIER, *Droit judiciaire privé*, I, Bruxelles, Larcier, 1974, note 7, p. 583; J. DUJARDIN, «Rechtspraak in tuchtzaken door de beroepsorden: toetsing van de wettigheid door het Hof van Cassatie», *R.W.* 2000-01, 794; J. GODEFROID, «Le réviseur d'entreprises et la discipline», dans *Sources de responsabilité du réviseur d'entreprises*, IRE, 1996, 154; P. LEMMENS, «Het tuchtrecht van de gerechtsdeurwaarders», *De Gerechtsdeurwaarder*, 1996, fasc. 4, 59; J. SACE, *l.c.*, 22; W. VAN HAUWAERT, *Avocat général*, «Interférences des actions publiques et disciplinaire», *Rev. dr. pén.* 1970-71, 477.

jugée liée à la sentence pénale. L'autorité disciplinaire ne peut aller à l'encontre d'une décision du juge pénal coulée en force de chose jugée (33). Ce pouvoir qui s'applique à l'égard des faits peut d'ailleurs être utile pour l'autorité disciplinaire car il exclut, à son égard, toute discussion au sujet de la matérialité des faits. L'autorité disciplinaire reste, il est vrai, compétente pour décrire les faits d'un point de vue strictement professionnel (34).

C. L'autorité disciplinaire est-elle tenue d'attendre une décision pénale?

20. D'un point de vue juridique, l'autorité disciplinaire (sauf stipulation explicite) n'est pas tenue de réserver sa décision aussi longtemps que l'action pénale est encore pendante auprès du juge pénal (35).

Dans un dossier dont question ci-après (*infra* n° 131), des menaces (de mort) avaient été proférées à l'attention d'un (ancien) client d'un réviseur d'entreprises. Sur la base de ce comportement indigne d'un réviseur d'entreprises, le Conseil de l'IRE a déposé en même temps une plainte auprès du Parquet et le Conseil a saisi la Commission de discipline (sans attendre le jugement du juge pénal) (36).

21. Le fait que l'autorité disciplinaire ne s'abstienne pas de rendre un jugement sur des faits faisant l'objet de poursuites pénales qui ne sont pas encore définitives ne

(33) J. DUJARDIN, «Rechtspraak in tuchtzaken door de beroepsorden: toetsing van de wettigheid door het Hof van Cassatie», *R.W.* 2000-01, 794; J. GODEFROID, «Le réviseur d'entreprises et la discipline», dans *Sources de responsabilité du réviseur d'entreprises*, IRE, 1996, 114; Y. HANNEQUART et P. HENRY, «Les normes déontologiques et leurs caractères spécifiques», dans *Le droit des normes professionnelles et techniques*, Bruxelles, Bruylant, 1985, 331; P. LEMMENS, «Het tuchtrecht van de gerechtsdeurwaarders», *De Gerechtsdeurwaarder*, 1996, fasc. 4, 154; J. SACE, «Autonomie de l'action disciplinaire», *Rev. dr. U.L.B.*, 1991, 21, *in fine*; W. VAN HAUWAERT, «Interférences des actions publiques et disciplinaires», *Rev. dr. pén.*, 1970-71, 485; cf. dans ce contexte: Commission de discipline de l'IEC, 14 janvier 1993, N° 159/F/1991/92; Commission de discipline de l'IEC, 22 novembre 1996, N° 281/F/1995/146 (Si l'action pénale pour banqueroute frauduleuse a été déclarée irrecevable, un tel jugement n'a aucune force de chose jugée vis-à-vis de l'autorité disciplinaire. Toutefois, une telle décision est de nature à porter gravement atteinte à la valeur des accusations portées, en ce sens, contre l'expert-comptable).

(34) J. DUJARDIN, «Rechtspraak in tuchtzaken door de beroepsorden: toetsing van de wettigheid door het Hof van Cassatie», *R.W.* 2000-01, 794.

(35) Cass. 21 mars 1986, *Arr. Cass.* 1985-86, n° 459; Cass. 15 octobre 1987, *Arr. Cass.* 1987-88, n° 93; *J.T.*, 1988, 104; Commission d'appel de l'IEC 14 décembre 1994, N° 460N.1993 (Dans ce cas, une suspension d'un an a été infligée pour cause de participation complice à la fraude: «indépendamment de la qualification disciplinaire possible sur laquelle les tribunaux ordinaires devront éventuellement se prononcer»). Cette décision réforme la décision de la Commission de discipline de l'IEC, 27 mai 1994, N° 94959125 (retrait définitif de la qualité d'expert-comptable); Cass. 10 mai 1996, *Arr. Cass.* 1996, n° 197; Commission de discipline de l'IEC 11 juin 1996, N° 96060002il; H. BOSLY, «Des rapports entre l'action pénale et l'action disciplinaire en droit militaire belge», dans *Action pénale et action disciplinaire*, Strasbourg, Société internationale de droit pénal militaire et de droit de la guerre, 41; M. FRANCHIMONT et A. JACOBS, «Le criminel tient-il le disciplinaire en état», *J.L.*, J.L.M.B.-centenaire, 1988, 151-166; P. LAMBERT, «Le criminel tient-il le disciplinaire en état», note sous Cass. 29 mai 1986, *J.T.* 1987, 332-333; P. LEMMENS, «Het tuchtrecht van de gerechtsdeurwaarders», *De Gerechtsdeurwaarder*, 1996, fasc. 4, 60; W. VAN HAUWAERT, «Interférences des actions publiques et disciplinaires», *Rev. dr. pén.* 1970-71, 485; cf. autrement: H. BEKAERT, «Le criminel tient aussi le disciplinaire en état», *J.T.* 1982, 473; Y. HANNEQUART et P. HENRY, «Les normes déontologiques et leurs caractères spécifiques», dans *Le droit des normes professionnelles et techniques*, Bruxelles, Bruylant, 1998, 331.

(36) Commission d'appel de l'IRE 20 juin 1996, N° 0111/95/N, *Rapport annuel de l'IRE* 1996, 191.

constitue pas une atteinte à la force de chose jugée (37). La présomption d'innocence n'est pas non plus ainsi méconnue (38).

22. Dans ces circonstances, il sera, certes, préférable que l'autorité disciplinaire suspende son jugement sur l'action disciplinaire jusqu'à ce que le juge pénal ait prononcé le sien sur l'action pénale (39).

IV. Condamnations disciplinaires d'organisations sœurs (IEC, IPCF)

23. Lorsqu'une personne a été condamnée sur la base d'une décision disciplinaire de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, cela ne veut pas dire qu'elle est automatiquement condamnée disciplinairement pour l'IEC. Une même série de faits peut très bien donner lieu à une condamnation disciplinaire dans les deux organisations professionnelles, lorsque les conséquences de la faute déontologique d'un membre d'une organisation professionnelle surviennent ou continuent à survenir après l'inscription auprès de l'autre organisation professionnelle. Cela ne peut, certes, être un automatisme. Il n'appartient pas aux autorités disciplinaires de l'IEC de sanctionner les manquements disciplinaires de l'IRE (40) et réciproquement.

Dans un cas où un réviseur d'entreprises a été radié de la profession pour avoir accompli des mandats de gestion dans des sociétés commerciales, on a estimé que ces conséquences n'avaient plus d'effet lors de la réinscription en tant qu'expert-comptable (41).

(37) Cass. 21 janvier 1983, *Arr. Cass.* 1982-83, n° 294.

(38) J. DUJARDIN, «Rechtspraak in tuchtzaken door de beroepsorden: toetsing van de wettigheid door het Hof van Cassatie», *R.W.* 2000-01, 793.

(39) Cour d'arbitrage 7 décembre 1999, n° 129/99, B.6; P. LEMMENS, «Het tuchtrecht van de gerechtsdeurwaarder», *De Gerechtsdeurwaarder* 1996, fasc. 4, 704; J. GODEFROID, «Le réviseur d'entreprises et la discipline», dans *Sources de responsabilité du réviseur d'entreprises*, IRE, 1996, 114; W. VAN HAUWAERT, «Interférences des actions publiques et disciplinaire», *Rev. dr. pén.*, 1970-71, 485.

(40) Commission d'appel de l'IEC 22 mai 1996, N° 255/F/1994/133 confirme la Commission de discipline de l'IEC, 19 juillet 1995, N° 255/F/1994/133.

(41) Commission d'appel de l'IEC 22 mai 1996, N° 255/F/1994/133 confirme la Commission de discipline de l'IEC, 19 juillet 1995, N° 255/F/1994/133.

§ 2. PROCEDURE DISCIPLINAIRE

I. Plainte ou engagement d'office d'une procédure disciplinaire

A. Plainte

1. L'exigence d'un intérêt

24. Le Conseil peut saisir la Commission de discipline, agissant sur les réquisitions écrites du Procureur général près la Cour d'appel. Le Conseil de l'Institut peut également être saisi par tout intéressé de plaintes (art. 20, § 2 de la Loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises). Le plaignant doit donc avoir un intérêt non davantage spécifié sur lequel le Conseil de l'Institut se prononce (42). Si cet intérêt fait défaut, la plainte est classée irrecevable. On a remarqué que l'exigence suivant laquelle le plaignant doit présenter un intérêt dans la procédure disciplinaire de l'IRE s'écarte du droit disciplinaire commun. Normalement, aucune preuve d'intérêt n'est exigée de la part du plaignant dans une procédure disciplinaire. L'absence d'exigence d'intérêt correspond étroitement à la fonction des conseils de discipline: ils veillent à la qualité de la profession, dans l'intérêt du groupe professionnel et de la société. Dans l'intérêt de la société et du groupe professionnel, toute communication d'une infraction ou d'un manquement doit être examinée (43).

25. On peut parfois déduire de l'absence d'intérêt lors du dépôt de la plainte que le plaignant a en fait abusé du droit de plainte. Si le plaignant est un confrère, il peut se voir infliger une sanction disciplinaire pour ce genre d'abus de droit.

Après qu'un conflit entre associés eût été réglé au moyen d'un compromis, le préjudicié déposa une plainte auprès de l'IRE et auprès du Président de la Commission bancaire et financière, puisque l'affaire concernait un réviseur agréé par la CBF. Dans la mesure où le réviseur qui déposa la plainte n'était pas un réviseur agréé lui-même, la Commission de discipline jugea (jugement confirmé par la Commission d'appel) qu'il ne pouvait rechercher à protéger un intérêt qu'il n'avait pas lui-même. On en a par conséquent déduit que la seule intention que pouvait avoir le plaignant était de nuire à autrui. Pour cause d'abus du droit de plainte, le réviseur s'est vu infliger une réprimande.

2. Formalité

26. Aucune condition de forme liée à la plainte n'est établie par la loi (44).

(42) Commission d'appel de l'IRE 15 octobre 1992, N° 035/90/F; *Rapport annuel IRE 1992*, p. 158 (l'affaire en question avait trait à la transformation d'une société comptable. Le rapport a été rédigé par le conjoint de l'actionnaire principal – cette irrégularité a été dévoilée par une lettre du Président de la Commission bancaire et financière – la Commission d'appel a fait remarquer qu'elle ne pouvait donner aucunes instructions à l'Institut ou à son Président mais a quand même souligné l'exigence selon laquelle le plaignant doit avoir un intérêt).

(43) G. VAN DER BIESEN, *Om de eer en de waardigheid? Tuchtrechtspraak in de vrije beroepen*, Cahiers van het Instituut recht en samenleving, Faculteit Rechtsgeleerdheid, K.U.Leuven, 1993, 43.

(44) G. VAN DER BIESEN, *Om de eer en de waardigheid? Tuchtrechtspraak in de vrije beroepen*, Cahiers van het Instituut recht en samenleving, Faculteit Rechtsgeleerdheid, K.U.Leuven, 1993, 44; cf.: Le Conseil de l'IEC traite dans la pratique uniquement les plaintes écrites et signées. Cette double condition n'est pas inscrite dans la loi. Il arrive que refuser la politique de plaintes anonymes se révèle opportun pour éviter des accusations calomnieuses et totalement non fondées.

B. Engagement d'office d'une procédure disciplinaire

27. La procédure disciplinaire peut être engagée par le Conseil de l'IRE non seulement sur la base d'une plainte mais également d'office (art. 20, § 2 de la Loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Reviseurs d'Entreprises).

C. Plainte directe du Conseil supérieur et du Comité d'avis et de contrôle auprès de la Commission de discipline

28. Le Conseil supérieur des Professions économiques peut déposer directement une plainte auprès de la Commission de discipline de l'IRE contre un ou plusieurs réviseurs. La Commission de discipline doit informer le Conseil supérieur de la suite réservée à cette plainte (art. 101, 3° de la Loi du 21 février 1985 relative à la réforme du révisorat d'entreprises telle qu'elle est modifiée par l'art. 18 de la Loi du 29 juin 1993 modifiant, en ce qui concerne les fusions et les scissions, les lois sur les sociétés commerciales, coordonnées le 30 novembre 1935).

29. Le Comité d'avis et de contrôle qui a été créé pour veiller à l'exercice indépendant de la tâche d'un commissaire peut saisir d'une affaire l'organe compétent de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises. Il peut, à cette fin, réclamer toutes les informations utiles (art. 133 C. Soc. tel qu'il a été modifié par la Loi du 2 août 2002 modifiant le Code des sociétés et la loi du 2 mars 1989 relative à la publicité des participations importantes, dans les sociétés cotées en bourse et réglementant les offres publiques d'acquisition, la loi dite de *corporate governance*).

II. Enquête préparatoire par le Conseil de l'IRE

A. Une enquête préparatoire est nécessaire

30. Au cours de la première phase de la procédure disciplinaire, une enquête préparatoire est menée par le Conseil, qui en fait un rapport. Dans les travaux préparatoires de la Loi de 1985 modifiant la Loi de 1953, le gouvernement a déclaré que le Conseil de l'IRE intervenait en tant que procureur (45). Le rôle du Conseil ne se limite donc pas à la pure rédaction d'un rapport. L'enquête implique a) que les faits doivent être analysés sereinement, par ex. en interrogeant le réviseur concerné, ce que peut faire le Conseil sur la base du pouvoir dont il dispose à l'égard des membres; b) que les faits prouvés soient situés dans leur contexte; c) qu'une synthèse en soit faite; d) qu'il soit ensuite constaté dans quelle mesure ces faits constituent un délit disciplinaire et comment ils doivent être qualifiés à la lumière des règles transgressées (sanctionnées par une mesure disciplinaire) (46).

(45) *Doc. parl.*, Ch., 1982-1983, n° 35, 79.

(46) N. DIAMANT, «L'action disciplinaire, une procédure *sui generis*: quelques réflexions suscitées par l'arrêt de la Cour de cassation du 24 mars 1995 en cause X, réviseur d'entreprises c/ IRE», R.D.C., 1995, 956.

31. La jurisprudence de la Cour de cassation relative à la jurisprudence disciplinaire de l'Ordre des Pharmaciens fait ressortir que l'enquête peut être considérée comme une condition requise pour la régularité de l'intervention du conseil de droit disciplinaire (47).

La Commission de discipline de l'IRE a jugé par contre que l'art. 18ter, § 2 de la Loi du 22 juillet 1953 stipule que l'Institut peut entamer une enquête. Cette dernière peut s'avérer indispensable lorsque l'exactitude des faits portés à la connaissance du Conseil doit être vérifiée. Cela ne devrait pas être le cas lorsqu'un fait paraît *prima facie* (48).

B. Droit d'information du Conseil

1. Principe

32. Il arrive souvent que des manquements déontologiques soient mis à jour par la Commission de Surveillance. La Commission de Surveillance est une commission qui a été mise sur pied par le Conseil en vertu du pouvoir qui lui a été conféré par l'art. 25 de l'A.R. du 20 avril 1989 fixant le règlement d'ordre intérieur (49).

33. La Commission de Surveillance puise la matière à l'exercice de ses travaux de contrôle dans les sources suivantes: d'une part, *l'enquête technique* des dossiers dont est saisie la Commission de Surveillance; d'autre part, l'examen, sur la base d'une méthode d'enquête ciblée, du *suivi administratif* réalisé par l'Institut. Dans le tableau repris ci-dessous, une présentation schématique est donnée à ce sujet.

34. En ce qui concerne *les enquêtes techniques*, les dossiers peuvent être divisés en deux catégories. En premier lieu, il y a les dossiers qui sont introduits via le Conseil auprès de la Commission de Surveillance. Ces dossiers peuvent provenir du Procureur général, du Procureur du Roi, d'un tribunal, du Conseil supérieur des Professions économiques ou de l'initiative autonome du Conseil lui-même, soit après transmission des dossiers par la Commission Contrôle de Qualité (50), soit sur la base de la transmission d'autres dossiers où le Conseil recommande à la Commission de Surveillance d'exécuter une enquête.

(47) Cass. 17 octobre 1986, *Arr. Cass.* 1986-87, 222 (dans ce cas, la décision du conseil de discipline a été annulée parce que le conseil provincial a décidé qu'avant que l'on se soit prononcé sur la poursuite disciplinaire introduite, il n'y avait aucun motif d'ordonner une enquête); J. DUJARDIN, «Rechtspraak in tuchtzaken door de beroepsordes: toetsing van de wettigheid door het Hof van Cassatie», *R.W.* 2000-01, 801.

(48) Commission de discipline de l'IRE 15 juin 1993, N° 0072/92/N.

(49) Cela s'est fait sur mandat du Conseil du 3 septembre 1993, *Vademecum de l'IRE* 1999, 151.

(50) Depuis 2001, la Commission de Contrôle de Qualité rend directement compte au Conseil de l'IRE. Elle est devenue autonome à l'égard de la Commission de Surveillance (*Vademecum IRE* 2001, 338).

35. Les dossiers qui proviennent de la Commission Contrôle de Qualité concernent des dossiers qui, au niveau de cette Commission, ont soulevé des problèmes relatifs à la méthode de travail utilisée dans le cabinet, en particulier le traitement des dossiers, tout comme les problèmes relatifs aux mandats et/ou autres missions légales. Lorsque la Commission de Surveillance se voit remettre ces dossiers, elle laissera, dans la plupart des cas, en premier lieu un certain laps de temps (suffisant) pour donner au confrère concerné la possibilité de remédier aux défaillances constatées lors du contrôle confraternel. Ensuite, la Commission de Surveillance entamera une enquête sur la manière dont ce cabinet exerce la profession et sur l'organisation de celui-ci.

36. Une deuxième série de dossiers dans les enquêtes techniques est ouverte à l'aide des informations communiquées à l'Institut par des clients, des réviseurs ou des organes de contrôle. Certains de ces dossiers peuvent concerner une plainte qui est communiquée à l'Institut par un client d'un réviseur d'entreprises ou par un confrère réviseur. Les enquêtes techniques concernent enfin également des enquêtes systématiques, soit à la demande du Conseil, soit à la demande d'organes de contrôle.

37. A partir du *suivi dit administratif*, la Commission de Surveillance procède à une sélection des dossiers à ouvrir, sur la base d'une enquête ponctuelle dans laquelle le rôle du réviseur à l'égard du grand public occupe une place centrale. Ainsi, la Commission de Surveillance consacre-t-elle depuis 1995 davantage d'attention aux entreprises tombées en faillite. Ainsi, sur la base des données reprises sur un cd-rom comportant tous les comptes annuels déposés, elle effectue une large enquête par échantillonnage sur les entreprises qui sont tombées en faillite et vérifie les rapports déposés par les commissaires portant sur le dernier exercice comptable clôturé. Dans certains cas, des dossiers de travail portant sur ces mandats de commissaires sont réclamés et dans d'autres cas, le commissaire est invité à l'Institut auprès de la Commission à venir expliquer et commenter son rapport ou dossier de travail. La Commission s'efforce de tirer des conclusions générales de l'examen et du suivi de ces dossiers relatifs à des faillites. D'autres sources pour la Commission dans ces enquêtes sont: les Annexes du Moniteur belge, la presse, les communications que doivent faire les réviseurs à l'Institut et d'autres indications de natures diverses (51).

(51) Rapport annuel de l'IRE, 1999, 179.

ORIGINE DES DOSSIERS OUVERTS DE LA COMMISSION DE SURVEILLANCE					
	1997	1998	1999	2000	2001
ENQUETES TECHNIQUES					
I. Conseil					
Procureur général	-	-	-	1	-
Conseil supérieur	-	-	-	-	-
Tribunaux	-	-	-	-	1
Contrôle de qualité	8	30	7	13	3
Autres	2	5	5	1	1
Total	10	35	12	15	5
II. Information					
Plaintes	12	4	4	5	10
Requêtes/communications					
- clients	22	17	28	23	14
- réviseurs	5	13	13	10	7
Organes de contrôle/ instituts professionnels	3	3	2	-	-
Autres	-	-	-	1	3
Total	42	37	47	39	34
III. Enquêtes systématiques					
	12	-	-	-	-
<i>Sous-total</i>					
	64	72	59	54	39
SUIVI ADMINISTRATIF					
(Cd-rom, Annexes du Moniteur belge, presse, communications annuelles et communications de mandat, autres commissions, correspondance avec l'Institut, divers)	170	62	72	8	78
Total général	234	134	131	62	117

Source: *Rapport annuel de l'IRE 1997-2001*.

38. Les enquêtes qui sont menées par la Commission de Surveillance peuvent être l'occasion pour le Conseil d'entamer une enquête. Le Conseil peut l'effectuer lui-même. Il peut aussi confier l'enquête à tout membre qui est éligible comme membre du Conseil et qui est suffisamment indépendant vis-à-vis du réviseur concerné (art. 19 de l'A.R. du 20 avril 1989 fixant le règlement d'ordre intérieur de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises) (cf. ici *mutatis mutandis* avec l'enquête judiciaire). Dans l'exercice de sa mission, le rapporteur doit jouer le rôle d'une sorte de juge d'instruction, ce qui signifie qu'il doit examiner, en toute impartialité, les éléments de preuve tant en faveur qu'en défaveur du réviseur concerné (52). Ce rapporteur rapporte ensuite au Conseil mais ne participe pas à la discussion. L'interdiction de participer aux dé-

(52) P. LEMMENS, «Het tuchtrecht van de gerechtsdeurwaarders», *De Gerechtsdeurwaarder*, 1996, fasc. 4, 70.

bats qui frappe le rapporteur découle de l'exigence d'impartialité. Il est vrai que ce principe ne s'applique pas aux personnes qui participent uniquement, avant de statuer, à la décision qui tend à faire comparaître la personne poursuivie devant le conseil de discipline (53).

39. Le Conseil peut, sur base du rapport de la Commission de Surveillance, mettre en œuvre immédiatement la procédure de l'art. 18^{quater} de la Loi du 22 juillet 1953 ou, selon le cas, intenter l'action disciplinaire visée à l'art. 19^{bis} de la Loi du 22 juillet 1953 (cf. ici *mutatis mutandis* le concept «enquête préparatoire» en droit pénal).

40. La Commission de Surveillance, lorsqu'elle effectue une enquête sur la qualité de l'activité révisorale, et le Conseil de l'Institut, lorsqu'il saisit la Commission de discipline d'une affaire ne sont pas des tribunaux au sens de l'art. 6 de la Convention européenne des droits de l'homme ou de l'art. 14, 1^o du Pacte international relatif aux droits civils et politiques du 19 décembre 1996 (54). La manière dont, d'une part, la surveillance exercée par le Conseil est réglée et dont d'autre part, ce dernier exerce son droit d'enquête ou de suivi, ne requiert pas que la composition de la Sous-Commission de Surveillance des Mandats (actuellement Commission de Surveillance) soit totalement différente de la composition du Conseil (55).

41. Ni la Commission de discipline, ni la Commission d'appel ne sont tenues par l'avis, le rapport d'enquête ou les conclusions de tout enquêteur, de toute commission ou de tout organe de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises. Le juge disciplinaire juge, en totale autonomie, les preuves qui lui sont présentées par celui qui a saisi le tribunal de l'action (56).

2. Impartialité des membres de la Commission de Surveillance

42. Un réviseur a prétendu que l'enquête menée par la Commission de Surveillance n'était pas impartiale parce qu'un des deux réviseurs qui l'avaient exécutée avait été commissaire de la société-mère de la société contrôlée dont l'administrateur avait déposé une plainte auprès du Conseil. La Commission d'appel a, il est vrai, considéré que cela n'impliquait pas qu'il avait été porté atteinte à l'enquête par une apparence de partialité, vu que l'enquête avait été menée de concert avec un autre confrère (57).

III. Saisie de l'action disciplinaire par une décision du Conseil

43. Le Conseil de l'IRE saisit la Commission de discipline de l'action disciplinaire. Cette saisine s'effectue sur la base d'un rapport du Conseil de l'IRE.

(53) J. DUJARDIN, «Rechtspraak in tuchtzaken door de beroepsordres: toetsing van de wettigheid door het Hof van Cassatie», *R.W.* 2000-01, 798.

(54) Commission d'appel de l'IRE 9 mai 1996, N° 0103/94/N; *Rapport annuel de l'IRE* 1996, 185; cf. Cass. 12 mars 1992, n° 365; *Bull.* 1992, 624.

(55) Commission d'appel de l'IRE 9 mai 1996, N° 0103/94/N; *Rapport annuel de l'IRE* 1996, 185.

(56) Commission d'appel de l'IRE 25 novembre 1993, N° 072/92/N; *Rapport annuel de l'IRE* 1993, 142.

(57) Commission d'appel de l'IRE 29 novembre 1995, N° 08/88/F; Commission d'appel de l'IRE 24 octobre 1988 et 13 juillet 1989, N° 08/88/F.

A. Exigence d'une composition valable du Conseil?

1. Election valable des membres du Conseil et respect des majorités requises

44. Pour que le renvoi soit valable, le Conseil doit être valablement composé et la décision doit être prise à la majorité requise. Cela doit ressortir du dossier disciplinaire.

Dans un cas où un dossier ne contenait qu'un extrait partiel du procès-verbal sans mention de la composition du Conseil, la Commission de discipline a chargé le Conseil de joindre au dossier un extrait du procès-verbal approuvé et lui a ensuite ordonné de rouvrir les débats (58).

Le seul fait qu'une personne qui n'est pas membre du Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises participe à une réunion du Conseil de l'Institut au cours de laquelle il est décidé d'entamer une procédure disciplinaire, n'entraîne pas que le Conseil est irrégulièrement composé (59).

2. Impartialité des membres du Conseil

45. Dans la pratique, la question s'est posée de savoir si un membre du Conseil (en l'occurrence le Vice-Président de l'Institut) peut participer au vote portant sur le renvoi devant la Commission de discipline d'un confrère contre lequel il a précédemment personnellement déposé plainte.

46. Un réviseur a été radié par la Commission de discipline pour avoir ignoré les interdictions de participer à la gestion et à la représentation d'entreprises. La Commission d'appel a annulé ce jugement sur la base d'erreurs de procédure. Selon la Commission d'appel, le Vice-Président de l'Institut qui, dans un dossier précédent, avait déposé plainte contre le réviseur (plainte qui avait abouti à un acquittement), était effectivement présent au moment où le Conseil a décidé à l'unanimité de remettre le dossier en question aux instances disciplinaires. Du fait que le réviseur concerné aurait pu avoir ainsi l'impression de ne pas être entendu par un tribunal impartial au sens de l'art. 6, § 1^{er} de la Convention européenne des droits de l'homme, la Commission a jugé qu'il fallait prononcer la nullité de la procédure (60). A la demande de l'Institut, cette décision a été annulée par la Cour de Cassation sur la base des considérations suivantes:

«Attendu que, n'étant pas appelées à décider du bien-fondé d'une accusation en matière pénale, les juridictions d'instruction ne sont pas, en règle, assujetties aux prescriptions de l'article 6 précité;

Qu'il en serait autrement si l'inobservation des exigences de cette disposition avant la saisine du juge du fond risquait de compromettre gravement le caractère équitable du procès; (...) que la mission du Conseil de l'IRE est comparable à une juridiction d'instruction; que la décision contestée n'a pas constaté que le manquement qui a été constaté au niveau du Conseil avait influencé la décision de la Commission de disci-

(58) Commission de discipline de l'IRE, 9 février 1993, N° 0072/92/N.

(59) Cass. 6 novembre 1997, D.96.0013.N.1.

(60) Commission d'appel de l'IRE, 19 juin 1996, N° 0109/95/F; *Rapport annuel de l'IRE*, 1996, 190 (résumé).

plaine ou était de nature à semer un doute dans l'esprit de la défense sur le plan de l'appropriation des instances disciplinaires de première instance et d'appel de l'Institut à juger ce dossier en toute loyauté» (61).

La Commission d'appel, autrement composée, à laquelle l'affaire a été renvoyée, a confirmé qu'il ne pouvait subsister aucun doute *in casu* sur l'impartialité des organes disciplinaires, vu la scission structurelle entre les instances disciplinaires de première instance et d'appel dont les magistrats professionnels forment la majorité, ce qui confirme clairement cette scission et impartialité; dans cette optique, il est en outre fait remarquer que la procédure disciplinaire n'est pas vraiment contradictoire à l'égard de l'Institut, au sens où l'Institut n'est pas représenté devant les instances disciplinaires de première instance ou d'appel (62).

3. Aucune obligation d'entendre le réviseur à renvoyer

47. Lorsqu'il saisit la Commission de discipline, le Conseil de l'Institut n'est pas un tribunal au sens de l'art. 6 de la Convention européenne des droits de l'homme ou de l'art. 14, 1° du Pacte international relatif aux droits civils et politiques du 19 décembre 1996 (63). Le Conseil n'est par conséquent pas tenu d'interroger un réviseur à renvoyer (64).

B. Rapport du Conseil exigé

48. Le Conseil adresse à la Commission de discipline un rapport dans lequel il expose les faits reprochés au réviseur avec référence aux dispositions légales, réglementaires ou disciplinaires concernées ainsi qu'à la justification et aux moyens de défense que le réviseur concerné a exposés (art. 20, § 2, alinéa 3 de la Loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises). Le rapport doit également contenir les éléments de preuve nécessaires de l'infraction disciplinaire. Il n'incombe pas aux organes disciplinaires (Commission de discipline ou Commission d'appel) de compléter une enquête préliminaire incomplète. Cela impliquerait un renversement de la charge de la preuve et une atteinte aux droits de défense (65).

Le Conseil ne peut pas se limiter à mentionner le texte général de l'article 19 de la Loi du 22 juillet 1953. Il ne peut davantage se limiter à l'envoi d'une copie d'une lettre de réclamation d'un tiers, sans exposer les faits reprochés et sans mentionner les dispositions légales, réglementaires ou disciplinaires concernées (66).

49. En tant que partie intéressée, le Conseil peut prendre une position dans le rapport quant à l'opportunité de la poursuite disciplinaire.

(61) Cass. 24 octobre 1997, *J.L.M.B.* 1998, 1324, note F. KUTY; *Rapport annuel de l'IRE* 1997, 185.

(62) Commission d'appel de l'IRE 27 avril 1999, N° 0109/95/F (après cassation); *Rapport annuel de l'IRE* 1999, 186.

(63) Cass. 12 mars 1992, *Bull.* 1992, n° 365, p. 624.

(64) Commission d'appel de l'IRE, 8 février 1995, N° 096/94/N; *Rapport annuel de l'IRE* 1995, 171; Commission d'appel de l'IRE, 8 février 1995, N° 097/94/N; *Rapport annuel de l'IRE* 1995, 174.

(65) Commission d'appel de l'IRE, 29 novembre 1995.

(66) Cf. dans le même sens: Commission d'appel de l'IEC 21 janvier 1991, N° 919190165.IGP/ICH.

Dans ce contexte, il peut être fait référence à une décision de la Commission d'appel de l'IEC. Dans un rapport, le Président du Conseil de l'IEC avait affirmé que l'expert-comptable concerné avait manqué à ses obligations professionnelles et aux principes de dignité, de probité et de délicatesse qui font la base de la profession. L'expert-comptable avait rétorqué que la présomption d'innocence était de ce fait violée. La Commission d'appel a confirmé la décision de la Commission de discipline dans la mesure où elle avait énoncé que le Conseil de l'IEC pouvait, en tant que partie intéressée, adopter un point de vue dont l'appréciation est soumise aux organes disciplinaires (67).

50. Le rapport du Conseil indique immédiatement les limites de la liberté d'appréciation des organes disciplinaires. Ceci découle du fait que le législateur a clairement institué le Conseil de l'Institut comme instance de poursuite. Les organes disciplinaires (Commission de discipline, Commission d'appel) ne peuvent pas se saisir eux-mêmes des points pour lesquels ils n'ont pas été saisis par le Conseil (supérieur). Les organes disciplinaires ne peuvent par conséquent pas poursuivre le réviseur pour d'autres faits que ceux qui ont été repris dans le rapport du Conseil (68). Une saisine d'office de l'action disciplinaire par la Commission de discipline elle-même n'est dès lors pas possible. Une pareille saisine d'office est pour ainsi dire contestable parce qu'elle peut s'expliquer comme une idée préconçue. La juridiction disciplinaire ne décide-t-elle pas en effet de prendre connaissance d'office de l'affaire parce qu'elle part déjà du principe que les comportements dont elle prend connaissance peuvent être considérés comme une violation des règles de la profession (69)?

Un réviseur a été convoqué devant la Commission de discipline pour manquement aux normes relatives au contrôle des apports ne consistant pas en numéraire, aux normes relatives au contrôle de la situation d'une société à l'occasion d'une transformation, pour manquement au principe d'indépendance (...) et ce, sur la base des constatations relatives aux différentes sociétés (A, B, C, D, E). La copie de la décision du Conseil a laissé apparaître que le Conseil avait décidé de saisir l'affaire «pour non-respect de la norme en matière de contrôle de la situation d'une société à l'occasion d'une transformation». Seule l'affaire concernant la société A avait trait à la transformation d'une société. Dans la mesure où l'action disciplinaire trouvait son origine dans d'autres faits, elle a été jugée irrecevable (70).

Un dossier disciplinaire qui avait trait au non-dépôt des comptes annuels et à l'endettement excessif d'une société de réviseurs n'a pas déterminé quels faits étaient reprochés à la société de réviseurs. Vu l'ambiguïté du rapport et l'impossibilité de résoudre cette ambiguïté via une interprétation, au vu du caractère accusatoire de la procédure disciplinaire qui interdit à la Commission de discipline d'impliquer un réviseur dans une procédure disciplinaire par l'interprétation d'un rapport d'un réviseur, la

(67) Commission d'appel IEC, 24 février 1993.

(68) N. DIAMANT, «L'action disciplinaire, une procédure *sui generis*: quelques réflexions suscitées par l'arrêt de la Cour de cassation du 24 mars 1995 en cause X, réviseur d'entreprises c/IRE», *R.D.C.* 1995, p. 956; voir pour une application Commission d'appel de l'IRE 19 mai 1993, N° 0053/91/N; *Rapport annuel de l'IRE* 1993, 137; cf. dans le même sens: Commission de discipline de l'IEC, 14 janvier 1993, N° 159/F/1991/92.

(69) J. DUJARDIN, «Rechtspraak in tuchtzaken door de beroepsorden: toetsing van de wettigheid door het Hof van Cassatie», *R.W.* 2000-01, 801.

(70) Commission d'appel de l'IRE 19 mai 1993, N° 0053/91/N; *Rapport annuel de l'IRE*, 1993, 137.

Commission de discipline a décidé de ne pas tenir compte de la conclusion d'un rapport du Conseil dans la mesure où celui-ci demandait la radiation de la société de réviseurs (71).

51. La sanction disciplinaire réclamée ne doit pas nécessairement être mentionnée dans le rapport. Ni la non-mention des différentes sanctions disciplinaires possibles, ni le fait que le Conseil n'ait pas réclamé de sanction spécifique ne peut permettre de déduire qu'il y a atteinte aux droits de la défense (72).

52. Le rapport du Conseil de l'IRE doit être signé. Tous les documents émanant de l'Institut doivent, pour engager celui-ci, être signés par le Président ou par le Vice-Président, à moins que le Conseil n'ait donné délégation de signature à l'administrateur ou à chaque membre du comité exécutif (art. 28 de l'A.R. du 20 avril 1989). Un document qui ne porte aucune signature en garantissant l'authenticité n'est pas pris en considération, de sorte que l'action est jugée irrecevable (73).

C. Abandon de l'action disciplinaire pendant la procédure

53. Le Conseil de l'IRE reste également «maître de la procédure» même après l'introduction de l'action disciplinaire. Même au cours du traitement par la Commission de discipline, le Conseil peut retirer la plainte et mettre ainsi un terme à l'affaire disciplinaire (74).

IV. Convocation du réviseur

A. Fondement légal justifiant la nécessité d'une convocation

54. La Commission de discipline ne peut prononcer une peine disciplinaire que si le réviseur intéressé a été invité par lettre recommandée à la poste, adressée au moins trente jours à l'avance, à se présenter devant la Commission. Cette lettre relate, sous peine de nullité, les faits reprochés, mentionne la faculté de consulter le dossier et invite le réviseur à adresser à la Commission de discipline un mémoire de défense auquel sont joints tous les documents utiles à sa défense (art. 20, § 3 de la Loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises). La Commission d'appel ne peut statuer qu'après que le réviseur d'entreprises intéressé ait été invité à se présenter devant la Commission d'appel par lettre recommandée adressée au moins quinze jours à l'avance. Ce délai de convocation est appliqué en vertu de l'art. 21, § 4 de la Loi du 22 juillet 1953 bien que l'article 21, § 5 renvoie au délai de convocation plus long de l'art. 20, § 3 de la Loi du 22 juillet 1953.

(71) Commission de discipline de l'IRE 29 août 2000, N° 0153/99/F; *Rapport annuel de l'IRE 2000*, 185.

(72) Commission d'appel de l'IRE 16 mars 2000, N° 0147/98/N; *Rapport annuel de l'IRE 2000*, 181.

(73) Commission d'appel de l'IRE 19 novembre 1990, N° 030/90/N réforme la Commission de discipline de l'IRE 9 mai 1990.

(74) G. VAN DER BIESEN, *Om de eer en de waardigheid? Tuchtrechtspraak in de vrije beroepen*, Cahiers Instituut recht en samenleving, Faculteit Rechtsgeleerdheid, K.U.Leuven, 1993, 48; voir pour une application portant sur des experts-comptables: par ex. Commission de discipline IEC 5 octobre 1994, N° 9410009.ILP.

B. (Le délai de) la convocation est une condition de forme substantielle

1. Exigence de convocation

55. La non-convocation du réviseur concerné n'implique pas la méconnaissance d'une simple formalité mais relève de l'organisation judiciaire et porte donc atteinte à une forme substantielle, de sorte que la décision prise sans convocation doit être annulée pour cause d'abus de pouvoir (75). Lorsque la convocation du réviseur ne mentionne pas les faits qui lui sont reprochés, il y a atteinte aux droits de la défense. Les organes disciplinaires doivent, dans ce cas, déclarer l'action irrecevable (76).

56. La notification des faits reprochés indique également d'emblée les limites du litige disciplinaire. Le juge disciplinaire peut uniquement vérifier si les faits pour lesquels l'intéressé a été poursuivi sont prouvés et si une sanction disciplinaire doit être infligée pour ceux-ci (77).

2. Délai de convocation

57. La Commission de discipline a jugé qu'elle n'était pas compétente pour examiner une affaire dont elle avait été saisie pour cause de non-respect du délai de convocation (78).

3. Méthode de convocation

58. D'autre part, la Commission d'appel a estimé que la Commission de discipline n'est pas empêchée de prononcer une peine disciplinaire pour la seule raison que la convocation adressée au réviseur d'entreprises avant la séance n'a pas été envoyée par recommandé, lorsque toutes les autres obligations procédurales ont été respectées et que le réviseur intéressé a comparu à la séance de la Commission d'appel où il a été assisté par un avocat, a assuré sa défense et a présenté un mémoire de défense (79).

V. Procédure et garanties de procédure devant la Commission de discipline et la Commission d'appel

A. Audition

1. Possibilité de représentation par un tiers au moyen de ses organes mais pas par le détenteur d'une procuration conférée par ses organes

(75) Cf. pour une application relative à un réviseur où seul le réviseur (personne physique) et non pas la société de réviseurs a été invité: Commission d'appel IRE, N° 0153/1999/F, *Rapport annuel de l'IRE*, 2001, 195; voir donc également en rapport avec des experts-comptables: Commission d'appel de l'IEC, 1^{er} février 1995, 524N.94.

(76) Cf. dans ce sens en rapport avec des experts-comptables: Commission d'appel de l'IEC 21 janvier 1991, N° 072/N/1989, N° 91010162.-IGP/BP/MCR.

(77) Cass., 6 novembre 1980, *Arr. Cass.*, 1980-81, 258; Cass., 14 mai 1987, *Arr. Cass.*, 1986-87, 1210; Commission d'appel de l'IRE, 21 janvier 1991, N° 91010165. IGP/CH; P. LEMMENS et D. D'HOO-GHE, «Het recht van verdediging in tuchtzaken», Anvers, Kluwer, 1989, n° 24, p. 17; G. VAN DER BIESEN, *Om de eer en waardigheid? Tuchtrechtspraak in de vrije beroepen*, Cahier Instituut recht en samenleving, Faculteit Rechtsgeleerdheid, K.U.Leuven, 1993, 50.

(78) Commission de discipline de l'IRE 30 mars 1993, N° 0056/91/N.

(79) Commission d'appel de l'IRE 13 juin 1993, N° 051/91/N; *Rapport annuel de l'IRE*, 1992, 161-162.

59. L'article 728 du Code judiciaire n'est pas jugé applicable dans les affaires disciplinaires, dans la mesure où il prévoit la possibilité de se faire représenter par un avocat (80). Dans les affaires disciplinaires, le droit d'être «entendu» par la juridiction constitue un aspect essentiel du droit de la défense. Dans des affaires disciplinaires, la comparution personnelle des intéressés a été requise pendant longtemps.

60. En matière de procédure disciplinaire pour les réviseurs, la loi prévoit néanmoins une exception à l'obligation de comparution personnelle, dans la mesure où elle stipule que le réviseur peut faire valoir sa défense verbalement ou par écrit (art. 20, § 3 de la Loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises). Lorsque le réviseur poursuivi ne comparait pas en personne, la décision peut être prononcée contradictoirement à condition qu'il fasse valoir sa défense par écrit (81). Lorsque le réviseur ne comparait pas et ne fait pas non plus valoir sa défense par écrit, une décision peut être prononcée contre lui par défaut. Il faut néanmoins attirer l'attention sur le fait qu'une telle attitude n'est pas sans danger. Si l'on ne comparait pas et que l'on n'a pas non plus fourni l'explication demandée par l'Institut ou que l'on refuse de le faire, les Commissions de discipline ont jugé, dans certains cas, qu'en adoptant une telle attitude, l'intéressé viole les principes de la dignité et de la probité qui constituent la base de la profession du réviseur (82).

Lorsque la Commission de discipline ou la Commission d'appel juge que la défense purement écrite ou la défense par un conseiller est insuffisante, elles peuvent encore ordonner au réviseur concerné de comparaître personnellement (83). La Cour européenne des droits de l'homme a décidé dans des affaires non disciplinaires que l'absent ne peut être privé de sa représentation et de sa défense (84). «Le fait que l'accusé ne compare pas ne saurait – même à défaut d'excuse – justifier qu'il soit privé du droit à l'assistance du défenseur». Le droit d'être effectivement défendu est un des éléments essentiels du procès loyal. Un accusé ne perd donc pas ce droit par le seul fait qu'il est absent des débats. Ce point de vue s'applique également pour les procédures disciplinaires.

2. Assistance

61. Qu'il assume une défense écrite ou non ou qu'il compare ou non personnellement à l'audience (85), un réviseur peut toujours se faire assister par un avocat

(80) Conseil d'Etat 7 septembre 1988, Leiser, n° 30.637; P. LEMMENS et D. D'HOOGHE, «Het recht van verdediging in tuchtzaken», Anvers, Kluwer, 1989, n° 27; G. VAN DER BIESEN, *Om de eer en waardigheid? Tuchtrechtspraak in de vrije beroepen*, Cahier Instituut recht en samenleving, Faculteit Rechtsgeleerdheid, K.U.Leuven, 1993, 50.

(81) Cass. 12 juin 1987, *Arr. Cass.* 1986-87, n° 623; J. DUJARDIN, «Rechtspraak in tuchtzaken door de beroepsorden: toetsing van de wettigheid door het Hof van Cassatie», *R.W.* 2000-01, 802.

(82) Cf. dans le même sens, à propos de la jurisprudence disciplinaire des huissiers de justice: P. LEMMENS, «Het tuchtrecht van de gerechtsdeurwaarder», *De Gerechtsdeurwaarder*, 1996, fasc. 4, 72; cf. pour une application relative aux experts-comptables: Commission de discipline de l'IEC 25 mars 1994, N° 94030105.ILP (retrait définitif de la qualité d'expert-comptable – aucune réponse au dossier disciplinaire – pas de réponses aux invitations pour entretien – pas de comparution à la Commission de discipline – pas de défense par écrit).

(83) P. LEMMENS et D. D'HOOGHE, «Het recht van verdediging in tuchtzaken», Anvers, Kluwer, 1989, n° 28; voir aussi en ce qui concerne la procédure devant les conseils de l'Ordre des Architectes: Cass. 12 juin 1987, *Arr. Cass.* 1986-87, 1409.

(84) L'arrêt du 23 novembre 1993, série A, n° 277, concernant Potrimol; l'arrêt du 22 septembre 1994 dans l'affaire Lala et Pelladoah; l'arrêt du 21 janvier 1999, concernant VAN GEYSEGEM.

(85) P. LEMMENS et D. D'HOOGHE, «Het recht van verdediging in strafzaken», Anvers, Kluwer, 1989, n° 27.

ou par un membre de l'Institut (art. 20, § 3 de la Loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises).

3. Caractère (non) contradictoire de la procédure à l'égard de l'Institut

62. Bien que le caractère contradictoire soit une garantie de procédure, requise de manière implicite par l'art. 6, § 1^{er} de la Convention européenne des droits de l'homme, la procédure disciplinaire n'est pas tout à fait contradictoire, du moins en ce qui concerne l'Institut. Bien que l'Institut soit, pour ainsi dire, le demandeur dans la procédure disciplinaire, l'Institut ne doit pas être invité auprès de la Commission de discipline ou de la Commission d'appel. La partie qui se défend devant la Commission de discipline n'est, en outre, pas tenue de communiquer à l'Institut ses conclusions de défense ou les documents dont elle souhaite faire usage pendant la procédure disciplinaire.

63. Il existe deux exceptions importantes au caractère non-contradictoire.

Le rapport du Conseil de l'Institut à la Commission de discipline peut faire état d'une demande expresse d'être entendu au cours des débats de ladite Commission ou le cas échéant de la Commission d'appel. Dans ce cas, le Conseil désigne un de ses membres qui le représentera. Ce membre doit être invité à chacune des séances. Il peut être accompagné d'un avocat (art. 34, alinéa 1^{er} de l'A.R. du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises). Le membre ne peut par contre pas se faire représenter par un avocat. Le représentant du Conseil doit donc être présent à la séance même s'il donne la parole à l'avocat qui l'assiste.

La Commission de discipline et la Commission d'appel peuvent à tout moment demander au Conseil de l'Institut un complément de rapport destiné à l'éclairer sur les faits mentionnés dans le rapport initial (art. 34, alinéa 2 de l'A.R. du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises). Une telle demande de complément peut s'avérer nécessaire à la lumière des droits de la défense lorsque l'enquête doit être complétée. Les organes disciplinaires doivent, il est vrai, veiller à ne pas se substituer au Conseil en demandant ce complément, lequel doit en principe prendre cette initiative (86).

B. Publicité des audiences et de la décision de la Commission de discipline et des Commissions d'appel

64. La publicité de la procédure protège les justiciables contre une procédure secrète qui échappe au contrôle du public. La transparence contribue donc à la confiance du justiciable dans le système juridique (87).

(86) N. DIAMANT, «L'action disciplinaire, une procédure *sui generis*: quelques réflexions suscitées par l'arrêt de la Cour de Cassation du 24 mars 1995 en cause X, réviseur d'entreprises c/IRE», *R.D.C.* 1995, 961.

(87) P. MARTENS, «Les droits relatifs à l'administration de la justice disciplinaire dans la jurisprudence des organes de la Convention européenne des droits de l'homme», *Rev. trim. D.H.*, 1995, 169.

1. Fondement légal de la publicité de la procédure disciplinaire

65. Pendant longtemps, la jurisprudence disciplinaire a été considérée comme une jurisprudence «familiale» ayant lieu, en principe, dans le milieu fermé de l'ordre professionnel. Ce principe d'intimité a même été, par la suite, érigé lui-même en principe général de discrétion lors de la procédure et de la décision dans les affaires disciplinaires (88).

66. Les dispositions constitutionnelles qui prescrivent la publicité de l'audience et du jugement (art. 148-149 de la Constitution) ne sont en effet pas considérées comme applicables dans les affaires disciplinaires parce qu'elles ne s'appliquent que pour les tribunaux et cours qui font partie du pouvoir judiciaire. Il en va de même pour l'article 757 du Code judiciaire, qui stipule que sauf les exceptions prévues par la loi, les plaidoyers, rapports et jugements sont publics.

67. Pendant longtemps, la Cour de cassation a estimé que l'art. 6, alinéa 1^{er} de la Convention européenne des droits de l'homme ne pouvait pas non plus être invoqué comme fondement juridique pour la publicité de la procédure disciplinaire. Cette disposition s'applique aux litiges relatifs à la fixation des droits et obligations civils ou au bien-fondé d'une action pénale introduite. Après deux arrêts «Le Compte» de la Cour de Justice des Communautés européennes, la Cour de cassation a modifié sa jurisprudence. Dans les cas où une affaire disciplinaire relève de l'application de l'art. 6, alinéa 1^{er} de la Convention européenne des droits de l'homme, une procédure publique et une décision publique sont désormais requises, du moins au niveau de l'appel (89). En règle générale, la Cour de cassation admet (à l'instar de la Cour européenne) que la procédure disciplinaire peut être considérée comme un litige sur les droits et obligations civils si elle peut aboutir au retrait temporaire ou définitif du droit d'exercer une profession n'appartenant pas à la fonction publique (90). Dans ces cas, la procédure publique et la décision publique ne peuvent porter atteinte au principe de discrétion dans des affaires disciplinaires (91).

68. Pour la procédure disciplinaire des réviseurs, son caractère public est fixé tant au niveau de la Commission de discipline qu'au niveau de l'appel. La loi prévoit en la matière que lorsque le réviseur d'entreprises intéressé en fait la demande expresse, la procédure doit être publique. Les exceptions à la publicité reprises dans la loi sont basées sur les exceptions que l'on rencontre dans l'art. 6 de la Convention européenne des droits de l'homme: atteinte à la moralité, à l'ordre public, à la sécurité nationale, à l'intérêt des mineurs, à la protection de la vie privée, à l'intérêt de la justice ou au devoir de discrétion du réviseur (art. 20, § 5 (première instance) et art. 21, § 5 de la Loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises).

(88) Cass. 8 mai 1922, *Pas.* 1922, I, 275, note L. SOENEN, *B.J.* 1923, 458.

(89) Cass. 14 avril 1983, *Arr. Cass.*, 1982-83, 968 avec conclusion de l'avocat général J. VELU; *Pas.*, 1983, I, 866; cf. en particulier la procédure disciplinaire contre un commissaire-réviseur: Cass. 14 mars 1991, *J.T.*, 1991, 580.

(90) Cass. 14 avril 1983, *Pas.* 1983, I, 441; *J.T.*, 1983, 607; Cass. 14 novembre 1986, *Pas.* 1987, I, n° 165; R. ERGEC, «Droit disciplinaire et droits de l'homme», *Rev. dr. U.L.B.*, 1991, n° 4-5, p. 38; Cass. 6 juin 1991 concernant n° 7389 (réviseurs); P. LEMMENS, «Het tuchtrecht van de gerechtsdeurwaarders», *De Gerechtsdeurwaarder*, 1996, fasc. 4, 60; cf. dans le même sens: France: J.P. PRALUS-DUPUY, «L'article 6 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et les contentieux de la répression disciplinaire», *Rev. sc. crim.* 1995, 723 e.s.

(91) Cass. 2 juin 1983, *Arr. Cass.* 1982-83, 1217.

La disposition de l'article 20 de la Loi du 22 juillet 1953 est en fait en contradiction avec l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme dans la mesure où la loi belge exige que le réviseur demande la publicité alors que l'art. 6 de la Convention part du principe de la publicité. Dans la mesure où le droit international prime avec effet immédiat, on ne peut pas déduire du fait pur et simple que le réviseur n'a pas demandé la publicité qu'il a renoncé aux garanties offertes par l'art. 6, § 1^{er} de la Convention européenne des droits de l'homme (92).

69. Le réviseur concerné peut néanmoins renoncer au caractère public de la procédure disciplinaire. Une telle renonciation doit se faire volontairement et sans équivoque (93).

Dans un dossier disciplinaire, un réviseur déclarait avoir exigé que l'affaire soit traitée en audience publique. Le seul fait que le demandeur n'aurait pas déclaré explicitement qu'il exigeait que la décision soit prononcée en audience publique n'entraîne pas que le demandeur ait renoncé à la publicité de la sentence. Un jugement de la Commission d'appel qui l'admettait fut cassé pour cause d'atteinte au principe général de droit selon lequel la renonciation n'est pas présumée et ne peut pas être uniquement déduite de faits ne pouvant pas être expliqués autrement (94).

Dans un autre dossier disciplinaire, un réviseur a déclaré qu'il n'avait pas exigé que l'affaire soit traitée en audience publique. Le seul fait que le demandeur l'aurait déclaré, sans atteinte au principe général de droit suivant lequel la renonciation n'est pas présumée et ne peut être déduite que de faits qui ne peuvent s'expliquer autrement, ne peut mener à la déduction que la demande de ne pas traiter l'affaire en audience publique concernait également la séance lors de laquelle la décision est dictée (95).

2. Jurisprudence disciplinaire liée au caractère public de la procédure disciplinaire

70. Le caractère public de l'audience et de la décision doit ressortir clairement des pièces de la procédure disciplinaire.

La Cour de cassation a annulé une décision de la Commission d'appel de l'IRE car ni la décision, ni une pièce quelconque dont la Cour de cassation avait connaissance ne mentionnaient que le jugement était rendu publiquement ou non. La Cour a motivé cette annulation sur la base de l'art. 6, § 1^{er} de la Convention européenne des droits de l'homme qui requiert que la décision soit prononcée en séance publique à moins que la personne impliquée dans le procès ne renonce, de façon volontaire et certaine à la publicité (96).

(92) Cass. (première Chambre), 14 mars 1991, *J.T.* 1991, 580.

(93) Cass. 2 juin 1983, *Arr. Cass.* 1982-83, 1212; Cass. 27 avril 1990, *R.W.* 1990-91, 445; P. MARTENS, «Les droits relatifs à l'administration de la justice disciplinaire dans la jurisprudence des organes de la Convention Européenne des droits de l'homme», *Rev. trim. D.H.* 1995, 171; cf. pour applications relatives aux réviseurs: Commission de discipline de l'IRE 24 novembre 1992, N° 0059/91; Commission de discipline de l'IRE 24 novembre 1992, N° 0061/92/N; *Rapport annuel de l'IRE* 1992, 165; cf. également pour applications relatives aux experts-comptables: Commission d'appel de l'IEC 21 janvier 1991, N° 91919164/IGPHC.

(94) Cass. 6 juin 1991 N° 017/89/N; *Rapport annuel de l'IRE* 1991, 129.

(95) Cass. 27 avril 1990, (non publié) n° 6742-6743 Ar. civil N° 001/Cass.

(96) Cass. 27 avril 1990, *R.W.*, 1990-91, 445; Cass. 6 juin 1991, N° 016/89/N; *Rapport annuel de l'IRE* 1991, 129.

Un jugement à propos duquel le procès-verbal de l'audience mentionnait: «le réviseur a été entendu dans sa défense en séance publique» a été annulé car ni la décision contestée, ni aucun autre document sur lequel la Cour de cassation était censée pouvoir se reposer ne stipule si le jugement a été prononcé en séance publique ou non. Il ne ressort pas non plus d'un autre document que le demandeur avait renoncé à la publicité du jugement sans équivoque (97).

La Commission d'appel de l'IEC a annulé sur cette base une décision de la Commission de discipline. Il ressortait du procès-verbal de la séance que l'expert-comptable intéressé avait demandé que la procédure se déroule en audience publique. Il ne ressortait cependant pas de ce même procès-verbal que la séance avait bel et bien eu lieu en audience publique. Il a toutefois été constaté dans la décision *a quo* que la procédure s'est déroulée en séance publique. Etant donné que ni les termes de la décision *a quo* ni aucun autre élément du dossier n'ont permis de déduire que la décision a été rendue en public, la décision en question a été annulée (98).

Dans un autre cas d'espèce, le texte suivant a été supprimé du procès-verbal de l'audience de la Commission de discipline à laquelle l'intéressé a été entendu: «L'expert-comptable ... ne demande pas que la procédure ait lieu en audience publique». La Commission d'appel de l'IEC a affirmé que ni la suppression de ce passage, ni d'autres mentions figurant dans le procès-verbal ne permettaient d'établir que le traitement de l'affaire s'est effectué en séance publique ou à huis clos. A moins qu'il y soit renoncé sans équivoque et de façon volontaire, le manquement à l'obligation de publicité constitue une atteinte à l'article 6, § 1^{er} de la Convention européenne des droits de l'homme. Etant donné que ceci ne ressortait pas de la décision de la Commission de discipline, elle a été annulée par la Commission d'appel (99).

71. Le caractère public de l'audience ne requiert pas de règlement en matière de publicité.

Un expert-comptable avait rétorqué que la publicité de la procédure disciplinaire n'était pas garantie vu l'absence d'un règlement qui régit la publicité des débats. Cet argument a été récusé parce que la publicité en fait était garantie étant donné que la porte de la salle d'audience a été ouverte intentionnellement sur une pièce dans laquelle circulaient des tierces personnes. Le fait que le conseiller juridique de l'Institut ait participé à la séance a justement été justifié par le caractère public de la séance (100).

72. Le caractère public du jugement requiert que le réviseur intéressé soit préalablement mis au courant du moment de la prononciation du jugement.

Dans un procès-verbal de la séance de la Commission de discipline, il est acté: «Les débats sont clos à 18h15 et la cause est tenue en délibéré». Aucun élément ne révèle que l'expert-comptable intéressé a été informé de la date de la prononciation de la décision, ce qui l'a mis dans l'impossibilité matérielle d'assister à la sentence. Cela a

(97) Cass. 6 juin 1991, N° 7388 R.P. civil.

(98) Commission d'appel de l'IEC, 21 janvier 1991, N° 91010164 IGP/HC.

(99) Commission d'appel de l'IEC, 21 janvier 1991, N° 91919165.IGP/CH.

(100) Commission d'appel de l'IEC, 22 mai 1996, N° 277/F/1995/114.

été considéré contraire à l'article 6, alinéa 1^{er} de la Convention européenne des droits de l'homme. Pour cette raison, la décision de la Commission de discipline a été déclarée nulle.

73. La publicité de la décision est également importante à l'égard des tiers. Sur ce plan, la publicité doit encore de toute évidence être améliorée dans la pratique. Il faudrait pouvoir rendre publiques les dates des décisions sur le site internet de l'Institut. Un élément positif est la tendance à reprendre de plus en plus les sentences in extenso (et pas uniquement en résumé) dans le rapport annuel.

C. Traitement impartial

74. Le droit d'un réviseur d'entreprises à un traitement impartial n'est pas violé par le simple fait que la Commission d'appel et la Commission de discipline, instituées par le législateur pour garantir la discipline professionnelle des membres de l'Institut, n'ont pas de greffe propre et sont assistées, pour l'exécution des tâches matérielles, par les services de l'Institut (101).

D. Motivation

75. Le devoir de motivation des organes de discipline n'a pas seulement trait à l'existence du délit disciplinaire mais aussi à la peine infligée. Il faut motiver pourquoi on inflige telle peine et pas une autre (102).

E. Règles en matière d'argumentation des infractions disciplinaires

1. Obtention régulière des preuves requises

76. Certaines informations sont parfois transmises au Conseil de façon anonyme. Dans un cas d'espèce, un contrat de vente a fait ressortir que le réviseur concerné était actionnaire, contrairement à ce qu'il avait prétendu antérieurement. Selon le réviseur en question, cette information serait illégalement entrée en possession de celui qui avait transmis les pièces à l'Institut à la suite d'un vol ou d'un vol d'usage. La Commission de discipline a récusé cet argument car le réviseur concerné n'a pas prouvé qu'il était question d'un délit sur base duquel un jugement est intervenu et a été coulé en force de chose jugée. Il faudrait en outre encore prouver que le voleur serait lui-même le dénonciateur anonyme (103).

2. Obligation de répondre sincèrement aux questions dans le cadre de l'enquête disciplinaire

77. La dispense de témoignage liée au droit de la défense et à la présomption d'innocence s'oppose à l'obligation traditionnelle de loyauté et d'honnêteté à l'égard

(101) Cass. 30 mai 1996, N° D.95.0018.N.; *Rapport annuel de l'IRE* 1996, 179 confirme la Commission d'appel de l'IRE 29 mars 1995, N° 089/93/N.

(102) Commission d'appel de l'IRE 16 mars 2000, N° 0147/98/N; *Rapport annuel de l'IRE* 2000, 181.

(103) Commission de discipline de l'IRE 16 décembre 1993, N°s 085/93/N et 088/93/N; *Rapport annuel de l'IRE* 1993, 155.

des organisations professionnelles. La Cour européenne des droits de l'homme n'a pas encore dû statuer sur ce point. La Cour de cassation répète toutefois depuis des années que le devoir d'honnêteté a priorité sur le secret professionnel, mais que le secret reste néanmoins un secret partagé. L'autorité disciplinaire se porte garante du secret professionnel et y est elle-même tenue (104).

Un réviseur s'est vu reprocher d'avoir menti en répondant à une question qui lui avait été posée dans le cadre d'une enquête disciplinaire. La Commission de discipline de l'IRE jugea toutefois qu'un réviseur pouvait mener sa défense par tous les moyens légaux vis-à-vis de l'autorité disciplinaire. L'exigence d'un comportement digne et de probité doit céder au droit de la défense (105).

VI. Décision de la Commission de discipline et de la Commission d'appel

A. Compétence discrétionnaire de l'autorité disciplinaire en matière de qualification de l'infraction et du degré de la peine

78. En droit pénal, le principe de légalité s'applique. Ce principe a été traduit de l'adage latin: «*nullum crimen, nulla poena sine lege*». Le principe de légalité des peines est expressément garanti, en ce qui concerne les affaires pénales, par l'art. 7, § 1^{er} de la Convention européenne des droits de l'homme. La Cour de cassation a déclaré cette disposition non applicable dans des affaires disciplinaires (106).

79. Le principe de légalité a un double caractère. D'une part, le législateur détermine ce qui constitue une infraction et d'autre part, il détermine le degré de la peine pour chaque infraction. Ce double principe de légalité n'est pas habituellement considéré applicable au droit disciplinaire (107). L'autorité disciplinaire disposerait d'une compétence (quasi) discrétionnaire. Il est en effet vrai qu'un (certain) délit disciplinaire n'est pas lié à une peine fixe. Pour décrire la faute disciplinaire, il arrive toutefois qu'un comportement très spécifique soit sanctionné disciplinairement. Même lorsqu'on emploie des normes très vagues pour définir d'autres fautes disciplinaires, cela n'implique pas que les organes disciplinaires puissent sanctionner de manière discrétionnaire, étant donné que leur qualification est soumise à un contrôle juridictionnel. Le principe «*nullum crimen sine lege*» s'applique, par analogie, au droit disciplinaire, dans la mesure où l'on interprète la notion de légalité au sens large et qu'on ne la limite pas seulement aux sources écrites mais l'étend aussi aux sources du droit coutumier et jurisprudentielles (108).

(104) Cass. 12 mai 1977, *Pas.* 1977, I, 936; J. DUJARDIN, «Rechtspraak in tuchtzaken door de beroepsorden: toetsing van de wettigheid door het Hof van Cassatie», *R.W.* 2000-01, 800.

(105) Commission de discipline de l'IRE 16 décembre 1993, N^{os} 0085/93/N et 0088/93/N; *Rapport annuel de l'IRE* 1993, 155.

(106) Cass. 2 novembre 1989, *Pas.* 1990, I, 262.

(107) J. DUJARDIN, «Rechtspraak in tuchtzaken door de beroepsorden: toetsing van de wettigheid door het Hof van Cassatie», *R.W.* 2000-01, 788.

(108) Encyclopédie Dalloz, v^o *Discipline*, n^o 33, p. 8; cf. dans le même sens: J. DUJARDIN, «Rechtspraak in tuchtzaken door de beroepsorden: toetsing van de wettigheid door het Hof van Cassatie», *R.W.* 2000-01, 808.

B. Compétence pour déterminer ce qui constitue une faute disciplinaire

80. L'autorité disciplinaire dispose tout d'abord de la compétence de déterminer ce qui constitue un délit disciplinaire sur la base de normes vagues («dignité, probité et délicatesse» (109)) dans les circonstances données (110). La juridiction disciplinaire n'est pas tenue de décrire les faits qu'elle punit dans les termes de la loi ou d'un code de déontologie; il suffit que le juge décrive les faits pour lesquels la peine disciplinaire a été prononcée de manière telle que la Cour de cassation puisse vérifier si la décision contestée pouvait déduire de ces faits qu'il y avait un manquement (111).

81. La liberté d'appréciation des autorités disciplinaires a beau être importante, elle n'est pas illimitée. Seuls les faits qui peuvent être raisonnablement considérés comme menaçant l'honneur et la dignité de la profession peuvent justifier une sanction disciplinaire. Le principe de raison fixe des limites à l'intangibilité du pouvoir d'appréciation (112).

C. Compétence en matière de détermination de la peine

82. Contrairement aux différentes sortes de délits disciplinaires, le principe de légalité («*nulla poena sine lege*») est applicable aux types de peines. Les juridictions disciplinaires ne peuvent infliger que des sanctions disciplinaires prescrites par la loi (113). Il découle donc du principe de légalité qu'à défaut de sanction légale, le juge disciplinaire ne peut infliger aucune sanction ni avec sursis ni conditionnelles. La Cour de cassation a stipulé à cette occasion que l'adage «qui peut le plus, peut le moins» ne constitue pas un principe général du droit (114).

83. La loi énumère les différentes sanctions que les organes disciplinaires peuvent prononcer. Attendu que la loi n'opère toutefois aucune distinction entre les faits et les manquements, toutes les sanctions énumérées dans la loi sont virtuellement appliquées à tous les faits sans distinction (115). La juridiction disciplinaire est autonome dans la détermination du taux de la peine. Elle peut opter de façon discrétionnaire, pour une seule des peines disciplinaires énumérées dans la loi et est libre de tenir compte ou non des circonstances atténuantes ou aggravantes qui ne sont d'ailleurs pas définies dans la loi.

(109) On retrouve ces notions vagues dans l'art. 456 du Code judiciaire en rapport avec la discipline des avocats, la discipline des architectes (A.R. du 25 juin 1963 fondant l'Ordre des Architectes) et le droit disciplinaire des médecins (A.R. du 10 novembre 1967 relatif à l'Ordre des Médecins).

(110) J. GODEFROID, «Le réviseur d'entreprises et la discipline», dans *Sources de responsabilité du réviseur d'entreprises*, IRE, 1996, 108; P. VANDERNOOT, «La faute et la sanction dans le droit disciplinaire de la fonction publique», *Rev. dr. U.L.B.* 1991, n° 2, p. 60.

(111) Cass. 23 octobre 1981, *Arr. Cass.* 1981-82, 274, note A.T.; J. DUJARDIN, «Rechtspraak in tuchtzaken door de beroepsorden: toetsing van de wettigheid door het Hof van Cassatie», *R.W.* 2000-01, 789.

(112) J. DUJARDIN, «Rechtspraak in tuchtzaken door de beroepsorden: toetsing van de wettigheid door het Hof van Cassatie» *R.W.* 2000-01, 789; P. LEMMENS, «Het tuchtrecht van de gerechtsdeurwaarders», *De Gerechtsdeurwaarder* 1996, fasc. 4, 65.

(113) G. VAN DER BIESEN, *Om de eer en waardigheid? Tuchtrechtspraak in de vrije beroepen*, Cahier van het Instituut recht en samenleving, Faculteit Rechtsgeleerdheid, K.U.Leuven, 1993, 56; P. VANDERNOOT, «La faute et la sanction dans le droit disciplinaire de la fonction publique», *Rev. dr. U.L.B.* 1991, p. 68.

(114) Cass. 25 novembre 1994, *Arr. Cass.* 1994, N° 517.

(115) J. GODEFROID, «Le réviseur d'entreprises et la discipline», dans *Sources de responsabilité du réviseur d'entreprises*, IRE, 1996, 108; W. VAN HAUWAERT, «Interférences des actions publiques et disciplinaire», *Rev. dr. pén.* 1970-71, 483; P. VANDERNOOT, «La faute et la sanction dans le droit disciplinaire de la fonction publique», *Rev. dr. U.L.B.* 1991, 68.

84. Le principe «*non bis in idem*» s'applique à la faute disciplinaire. Une sanction ne peut être infligée deux fois pour la même faute disciplinaire. Les organes disciplinaires n'ont pas la compétence pour ce faire (116). Il peut parfois être important de savoir si certains faits nouveaux datant d'avant une condamnation disciplinaire définitive ne sont pas «absorbés» par unité d'intention. Différents faits découlent d'une même intention lorsqu'ils sont mutuellement liés par une unité de but et de réalisation et sont dans cette mesure engendrés par un fait, à savoir un comportement complexe (117). La Cour de cassation a estimé que le principe «*non bis in idem*» n'était pas méconnu par le fait que lors de la fixation de la sévérité de la sanction à infliger, il a été tenu compte des peines disciplinaires infligées précédemment. Aucune disposition légale ni principe général de droit n'empêchent le juge disciplinaire de communiquer le taux de peine en se basant sur le fait que l'intéressé a déjà subi une sanction disciplinaire pour des faits similaires (118).

Le principe «*non bis in idem*» pour les peines disciplinaires s'applique uniquement aux peines disciplinaires infligées par la même autorité disciplinaire. Cela n'empêche pas qu'un professionnel dépendant de différentes autorités disciplinaires soit puni par différentes autorités disciplinaires pour un même ensemble de faits. Le principe «*non bis in idem*» n'empêche donc pas qu'un réviseur qui a été poursuivi pour certains faits soit poursuivi une nouvelle fois pour les mêmes faits par les organes disciplinaires de l'IEC, lorsque les conséquences de la faute déontologique (en tant que réviseur) se présentent ou continuent à se présenter après l'inscription (en tant qu'expert-comptable) (119).

D. Les peines disciplinaires prévues par la loi

85. Les peines disciplinaires qui peuvent être infligées sont: a) l'avertissement; b) la réprimande; c) l'interdiction d'accepter ou de continuer certaines missions; d) la suspension pour un terme ne pouvant excéder une année; e) la radiation (art. 20 de la Loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Reviseurs d'Entreprises).

86. On peut distinguer parmi les différentes sanctions celles qui ont surtout un effet moral (avertissement, réprimande) et celles qui ont également des répercussions sur le plan matériel (suspension, interdiction d'accepter ou de continuer certaines missions, le retrait définitif de la qualité de réviseur) (120). L'avertissement est destiné à la personne qui jusqu'alors était irréprochable et qui a commis une faute légère. Le réviseur en question est informé, il reçoit un avis, un avertissement. Si le réviseur récidive ou si la faute est plus grave, il est réprimandé. Il reçoit une sanction morale plus lourde, notamment la réprimande, par laquelle il est rappelé à l'ordre (121).

87. La suspension est une interdiction temporaire d'exercer la profession. Elle emporte interdiction d'exercer des activités professionnelles en tant que réviseur d'en-

(116) P. VANDERNOOT, «La faute et la sanction dans le droit disciplinaire de la fonction publique», *Rev. dr. U.L.B.* 1991, n° 10, 73.

(117) Commission de discipline de l'IEC 4 juin 1993, N° 93050014.ILP.

(118) Cass. 25 juin 1998, *Arr. Cass.* 1998, n° 341.

(119) Commission d'appel de l'IEC N° 255/F/1994/113.

(120) G. VAN DER BIESEN, *Om de eer en waardigheid? Tuchtrechtspraak in de vrije beroepen*, Cahier van het Instituut recht en samenleving, Faculteit Rechtsgeleerdheid, K.U.Leuven, 1993, 56.

(121) J. GODEFROID, «Le réviseur d'entreprises et la discipline», dans *Sources de responsabilité du réviseur d'entreprises*, IRE, 1996, 121.

treprises en Belgique pour la durée prévue par la peine (art. 20, § 1^{er}, alinéa 2 de la Loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises). Durant la période de suspension, le réviseur d'entreprises ne peut effectuer aucun acte professionnel. Cette interdiction porte également sur les actes qui devraient être effectués en qualité de représentant permanent de la société de réviseurs, étant donné que l'associé, le gérant ou l'administrateur désigné à cette fin sera solidairement responsable avec la société de réviseurs de la bonne exécution de la mission (art. 132 C. Soc.) (122).

La suspension emporte également interdiction de participer aux délibérations et élections de l'assemblée générale, du Conseil et des commissions de l'Institut, ainsi que de la Commission d'appel, pendant la durée de l'exécution de cette peine disciplinaire (art. 20, § 1^{er}, alinéa 2 de la Loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises).

A maintes reprises, la question a été de savoir à quel moment une sanction disciplinaire de suspension devait prendre effet. La question s'est ainsi présentée dans deux dossiers: dans un premier cas, un réviseur a formellement souhaité renoncer à un pourvoi en cassation pour laisser courir le plus vite possible le début de la suspension; dans un deuxième dossier, un confrère a souhaité faire courir la sanction de suspension nonobstant un recours pour une question de principe. Pour pouvoir répondre aux questions qui lui étaient posées, le Conseil a soumis la question au Procureur général près la Cour d'appel de Bruxelles. Selon ce dernier, le problème de la prise d'effet d'une sanction disciplinaire, notamment de la peine de suspension, doit se résoudre à la lumière, d'une part, des dispositions légales et, d'autre part, selon une règle générale d'usage applicable à tous les cas, sans qu'on puisse y déroger pour un cas particulier. Cela signifie que la prise d'effet de la sanction se situe à l'expiration du délai d'appel, tant pour les parties concernées que pour le Procureur général. Le Procureur général près la Cour d'appel ajoutait qu'il n'appartient pas au réviseur d'entreprises sanctionné de décider du moment à partir duquel la peine qui lui est infligée prend effet (123).

88. La radiation emporte interdiction d'exercer la profession de réviseur d'entreprises en Belgique. La question se pose de savoir si une personne qui a été radiée en tant que réviseur peut se faire réinscrire. Cela ne ressort pas de la loi. La Cour de cassation a décidé qu'un conseil provincial de médecins est libre de réinscrire un médecin qui a été radié (124). Dans ce contexte, il faut faire remarquer qu'une procédure de réhabilitation est prévue par la loi pour les experts-comptables et les comptables. Il faut pour cela que a) un délai de cinq ans se soit écoulé depuis la date de la décision définitive prononçant la dernière peine disciplinaire; b) que l'intéressé ait obtenu la réhabilitation en matière pénale, au cas où une des sanctions disciplinaires a été prise pour un fait qui a donné lieu à une condamnation pénale; c) qu'un délai de deux ans se soit écoulé depuis la décision de la Commission d'appel, au cas où celle-ci a rejeté une demande antérieure (art. 5, § 6, 2^o de la Loi du 22 avril 1999 relative à la discipline professionnelle des experts-comptables et des conseillers fiscaux) (125).

(122) *Rapport annuel de l'IRE* 1994, 60.

(123) *Rapport annuel de l'IRE* 1994, 60-61.

(124) Cass. 31 janvier 1986, *Arr. Cass.*, 1986, 731.

(125) Voir Cour d'arbitrage 19 janvier 2002, N^o 12/2002 (l'art. 5, § 6, 2^o de la Loi du 22 avril 1999 relative à la discipline professionnelle pour les experts-comptables et les conseillers fiscaux ne porte pas atteinte aux articles 10 et 11 de la Constitution dans la mesure où il stipule qu'une demande en réhabilitation n'est recevable qu'à la condition qu'un délai de cinq ans se soit écoulé depuis la date de la décision définitive prononçant la dernière peine disciplinaire).

On peut se demander si le fait qu'une procédure de réhabilitation n'a pas été prévue pour les réviseurs ne constitue pas une atteinte au principe constitutionnel d'égalité. La Cour d'arbitrage a, en tout cas, considéré l'interdiction de profession contenue dans l'A.R. n° 34 contraire au principe d'égalité parce qu'elle n'était pas limitée dans le temps et allait donc plus loin que nécessaire pour atteindre l'objectif de confiance dans le commerce. Dans ce sens, l'interdiction de profession ne pouvait pas résister à l'épreuve de la proportionnalité (126).

E. La détermination du taux de la peine dans la pratique

89. Lors de la détermination du taux de la peine, il est tenu compte de la personnalité de l'intéressé, de la gravité des faits, de la protection de la société et de la profession de réviseur en particulier mais également de l'amélioration recherchée de l'intéressé, des charges sociales et économiques qui découleront de la peine et plus généralement, aussi des valeurs partagées par les réviseurs et la société dans laquelle ils vivent (127).

1. Circonstances atténuantes

90. Il ressort de la jurisprudence disciplinaire que les instances disciplinaires peuvent tenir compte des circonstances atténuantes suivantes qui, bien qu'elles ne puissent constituer une force majeure, peuvent déboucher sur une réduction de peine:

1) des circonstances familiales (128), comme un divorce (129);

2) un mauvais état de santé (130);

3) la bonne foi et la sincérité de l'intéressé ressortant du fait que l'on déplore les manquements reprochés (131), que l'on s'adapte immédiatement aux instructions de l'Institut ou à la décision de la Commission de discipline ou que l'on accepte même d'être puni plus sévèrement (132); l'engagement explicite à respecter les dispositions disciplinaires à l'avenir (133) ou le fait que l'intéressé ait mis tout en œuvre pour remédier aux conséquences financières pour les tiers de son délit disciplinaire, ce qu'aurait rendu impossible une suspension plus longue (134); l'enthousiasme pour un plan de réhabilitation (135); l'évolution favorable après le constat des infractions, par ex. la collaboration avec un bureau établi par un réviseur (136);

(126) Cour d'arbitrage 27 mai 1998, *M.B.*, 3 septembre 1998, 28511-28515, B5; Cour d'arbitrage 15 juillet 1998, *M.B.*, 21 août 1998, 27022-27025, B7.

(127) Commission d'appel de l'IRE 27 janvier 1993, N° 0056/91/N; *Rapport annuel de l'IRE* 1993, 138.

(128) Commission d'appel de l'IEC 14 décembre 1994, N° 460/N/93 (circonstance atténuante, circonstance familiale, c'est pourquoi uniquement suspension d'un an pour complicité de fraude).

(129) Commission de discipline de l'IRE N° 0074/92/F.

(130) Commission de discipline de l'IRE N° 0074/92/F (opération).

(131) Commission de discipline de l'IEC, 26 novembre 1993, N° 9311000044.ILP.

(132) Commission d'appel de l'IEC 28 janvier 1994, N° 223/F/1992.

(133) Commission de discipline de l'IEC 16 novembre 1995, N° 273/F/1994; Commission de discipline de l'IEC 11 juin 1996, N° 9606002.ILP; Commission de discipline de l'IEC 14 janvier 1993, N° 203/F/1992/107;

(134) Commission d'appel de l'IEC 28 janvier 1994, N° 114/F/1989.

(135) Commission d'appel de l'IRE 18 juin 1998, N° 0133/97/N; *Rapport annuel de l'IRE* 1998, 167.

(136) Commission d'appel de l'IRE 24 octobre 1988; Commission de discipline de l'IRE 23 avril 1991, N° 051/91/N; *Rapport annuel de l'IRE* 1991, 135 réformée au niveau du taux de peine (Commission d'appel de l'IRE 13 janvier 1993, N° 051/91/N (suspension de quinze jours)).

4) les connaissances techniques du réviseur intéressé (137);

5) l'absence de dommages causés aux tiers (138).

2. Circonstances aggravantes

91. D'autre part, certaines circonstances seront prises en compte comme circonstances aggravantes (de la sanction), telles qu'une défense devant la Commission de discipline faisant ressortir un manque de sérieux, de compétence ou de connaissances techniques (139); le fait d'avoir été condamné pour une faute disciplinaire similaire, autrement dit la succession et la répétition d'infractions disciplinaires.

VII. Voies de recours contre les décisions des organes disciplinaires

A. Opposition

92. Celui à charge duquel une décision disciplinaire par défaut a été rendue peut faire opposition à cette décision dans un délai de trente jours (art. 20*bis* de la Loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Reviseurs d'Entreprises).

93. Pour être recevable, l'opposition doit être notifiée dans le délai prescrit à la Commission de discipline sous pli recommandé à la poste. Lorsque l'opposant fait défaut une seconde fois, une nouvelle opposition n'est plus recevable (art. 20*bis* de la Loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Reviseurs d'Entreprises).

94. La loi ne stipule pas quand le délai de trente jours commence à courir. On peut l'interpréter de deux façons: la théorie de la réception (c.-à-d. à partir de la réception) ou la théorie de l'expédition.

95. La Loi de 1953 ne donne aucune indication sur l'application concrète et le calcul des délais. Il est logique de faire référence à ce propos aux principes généraux du droit, tels qu'ils sont repris dans le Code judiciaire. Ce sont plus particulièrement les articles 48 à 57 du Code judiciaire qui sont en principe d'application. Ainsi, par exemple, le délai est compté de minuit à minuit et à partir du lendemain de l'événement qui le fait entrer en vigueur. Le délai inclut tous les jours, y compris les samedis, dimanches et jours fériés légaux.

96. Une question spécifique concerne l'incidence des vacances judiciaires sur le délai d'opposition. Selon l'article 334 du Code judiciaire, l'année judiciaire débute le 1^{er} septembre et se termine le 30 juin. Du 1^{er} juillet au 31 août, les cours et les tribunaux tiennent des séances de vacances. En ce qui concerne l'incidence des vacances judiciaires sur les délais en général, l'art. 50, alinéa 2 du Code judiciaire stipule: «Néanmoins, si le délai d'appel ou d'opposition prévu aux articles 1048 et 1051

(137) Commission de discipline de l'IRE 27 novembre 1996, N° 0120/96/N; *Rapport annuel de l'IRE* 1996, 200.

(138) Commission d'appel de l'IRE 16 mars 2000, N° 0147/98.

(139) Commission d'appel de l'IRE 16 mars 2000, N° 0147/98.

prend cours et expire pendant les vacances judiciaires, il est prorogé jusqu'au quinzième jour de l'année judiciaire nouvelle». Le service juridique de l'Institut estime que cet article n'est pas applicable dans des affaires de discipline. La prolongation pour cause de vacances judiciaires concorde avec le cadre général de l'organisation judiciaire dans le Code judiciaire où ce qu'on appelle des «séances de vacations» et des «chambres de vacations» sont prévues explicitement. Pareil système n'était pas prévu lors de l'organisation des instances disciplinaires dans la Loi du 22 juillet 1953. Il s'agit d'une exception qui est interprétée au sens strict.

B. Appel

1. Parties pouvant interjeter appel

97. Le réviseur d'entreprises intéressé ainsi que le Conseil de l'Institut et le Procureur général près la Cour d'appel peuvent interjeter appel dans un délai de trente jours (art. 21, § 2 de la Loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Reviseurs d'Entreprises).

98. On remarque que la personne qui a déposé une plainte n'a pas le droit d'interjeter appel. Le plaignant n'est d'ailleurs pas mis au courant de la sentence prononcée. Certains affirment que l'intérêt du client est sous-représenté dans la procédure disciplinaire par rapport à celui du professionnel et du groupe professionnel (140).

2. Forme et délai

99. Pour être recevable, l'appel doit être notifié à la Commission d'appel sous pli recommandé à la poste, dans les délais fixés (art. 21, § 3 de la Loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Reviseurs d'Entreprises) (141).

100. En ce qui concerne le calcul concret des délais d'appel, qu'il soit fait référence à ce qui a été stipulé ci-dessus sur les délais d'opposition (*supra* n° 95 e.s.).

3. Objet de l'appel

101. L'article 1068 du Code judiciaire qui a trait à l'effet dévolutif de l'appel s'applique en principe à l'appel interjeté contre une décision dans des affaires disciplinaires. L'appelant et les personnes poursuivies doivent déterminer par l'appel principal et l'appel incident les limites dans lesquelles le conseil disciplinaire doit statuer en appel sur les litiges qui lui sont soumis en première instance (142).

La Commission d'appel de l'IRE a jugé dans ce sens qu'un appel qui avait été interjeté uniquement par le réviseur d'entreprises concerné ne saisit la Commission d'ap-

(140) G. VAN DER BIESEN, *Om de eer en waardigheid? Tuchtrechtspraak in de vrije beroepen*, Cahier van het Instituut recht en samenleving, Faculteit Rechtsgeleerdheid, K.U.Leuven, 1993, 63.

(141) Cf. pour une application: Commission d'appel de l'IRE 17 février 1993, N° 018/89/N; Commission d'appel de l'IRE 20 juin 1996, N° 0110/95/N; *Rapport annuel de l'IRE* 1996, 190 (irrecevabilité de l'action disciplinaire attendu que la lettre recommandée n'a pas été postée dans les délais requis).

(142) J. DUJARDIN, «Rechtspraak in tuchtzaken door de beroepsorden: toetsing van de wettigheid door het Hof van Cassatie», *R.W.* 2000-01, 803.

pel que des intérêts du reviseur d'entreprises concerné de sorte que cette dernière, à défaut d'appel de la part du Conseil et du Procureur général, n'a pas besoin de prendre connaissance de l'action disciplinaire initiale dans la mesure où dans celle-ci une violation des normes générales de contrôle a été reprochée au reviseur d'entreprises concerné, violation distincte pour laquelle il a été acquitté par la Commission de discipline (143).

102. L'appel ne peut être interjeté afin d'étendre aux faits l'action disciplinaire entamée en première instance et dont le premier juge n'a pas été saisi. Une pareille extension est en contradiction avec l'article 807 du Code judiciaire et rend l'appel irrecevable (144). L'appel n'est pas non plus recevable si le jugement est contre une partie qui n'était pas impliquée dans l'affaire auprès de la Commission de discipline (145).

4. L'aggravation de peine ne requiert pas l'unanimité au sein de la Commission d'appel

103. Aucune des dispositions de la Loi du 22 juillet 1953 ne comporte l'obligation de statuer à l'unanimité en appel, en cas d'aggravation d'une peine disciplinaire. L'A.R. du 16 mars 1957 qui stipulait dans son art. 30 qu'en cas d'aggravation de peine la majorité des voix était requise, est aboli par l'A.R. du 10 janvier 1994 (146).

5. Conséquences de l'acquiescement en appel

104. Lorsque la Commission d'appel acquitte un reviseur, cela n'empêche pas le reviseur de faire à nouveau l'objet de poursuites. Le principe «*non bis in idem*» dans les affaires disciplinaires et pénales découle de la force de chose jugée, qui repose à son tour sur la déchéance du droit d'intenter une action. Cette règle empêche non seulement que quelqu'un soit puni pour les mêmes faits mais aussi qu'une personne qui a été acquittée, pour quelque motif que ce soit, soit à nouveau poursuivie pour les mêmes faits. Cet acquiescement doit cependant avoir trait aux faits eux-mêmes quelle que soit la qualification. Cette règle ne peut par conséquent être appliquée lorsque l'intéressé s'en tire impunément en raison d'un vice à l'action intentée, par exemple une saisie irrégulière (147).

C. Pourvoi en cassation

1. Délai et forme

105. Endéans les trois mois à partir du jour où elle a été notifiée, la décision de la Commission d'appel peut être déférée par le reviseur d'entreprises concerné, le Con-

(143) Commission d'appel de l'IRE 12 novembre 1992, N° 0050/91/N; *Rapport annuel de l'IRE 1992*, 160; cf. dans le même sens: Commission d'appel de l'IRE 8 février 1995, N° 097/94/N; *Rapport annuel de l'IRE 1995*, 174.

(144) Commission d'appel de l'IRE 31 mars 1993, N° 0042/90/N.

(145) Commission d'appel de l'IRE N° 0153/99/F.

(146) Cass. 24 mars 1995, *R.D.C.* 1995, 956; *Rapport annuel de l'IRE 1995*, 161.

(147) Commission d'appel de l'IRE 2 juin 1994, N° 086/93/N; *Rapport annuel de l'IRE 1994*, 156 confirme la Commission de discipline de l'IRE 16 décembre 1993, N° 086/93/N, *Rapport annuel de l'IRE 1993*, 155.

seil de l'Institut et le Procureur général près la Cour d'appel, à la Cour de cassation selon les formes des pourvois en matière civile. Le pourvoi en cassation est suspensif (art. 23, alinéas 1^{er} et 2 de la Loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Reviseurs d'Entreprises).

106. Lorsqu'un réviseur introduit un pourvoi en cassation contre une décision de la Commission d'appel, il doit se pourvoir en cassation contre l'Institut des Reviseurs d'Entreprises (148).

Lors d'un pourvoi en cassation en tant que moyen d'irrecevabilité de l'appel en cassation, l'Institut a objecté que le pourvoi en cassation devait être interjeté contre le Conseil de l'Institut. La Cour de cassation a cependant attiré l'attention sur le fait que seul l'Institut des Reviseurs d'Entreprises a la personnalité juridique et non le Conseil de l'Institut. En vertu de l'art. 14 de la Loi du 22 juillet 1953, le Conseil de l'Institut représente l'Institut des Reviseurs d'Entreprises. Bien que le Conseil de l'Institut ait le pouvoir d'interjeter appel contre les décisions de la Commission de discipline sur la base de l'art. 21 de la Loi du 22 juillet 1953, le Conseil n'en devient pas pour autant une partie pour la Commission d'appel. Le fait que le Conseil puisse interjeter appel en cassation, sur base de l'art. 23 de la Loi du 22 juillet 1953 n'implique pas que le pourvoi en cassation du réviseur d'entreprises doive être dirigé contre le Conseil de l'Institut qui est un organe de l'Institut (149).

107. En ce qui concerne le calcul concret des délais en matière de pourvoi en cassation, il doit être fait référence à ce qui est stipulé plus haut à propos des délais d'opposition (*supra* n° 95 e.s.).

2. Portée du contrôle par la Cour de cassation

108. Un pourvoi en cassation ne signifie pas que les faits soient analysés une nouvelle fois. La Cour de cassation vérifie uniquement si la décision est recevable en droit. Un moyen de cassation ne peut invoquer la violation d'une règle de droit déontologique et matérielle que lorsque le code est une Loi au sens de l'art. 608 du Code judiciaire. Pour le savoir, la Cour de cassation examine deux choses. Tout d'abord, elle vérifie en quoi consiste la mission légale de l'organe qui aurait enfreint la règle de déontologie. Si l'ordre a accompli son pouvoir réglementaire dans les limites de sa mission, la première condition est remplie. La Cour vérifie ensuite si la règle de déontologie a force obligatoire soit par elle-même, soit en vertu de la volonté, même non explicite, du législateur ou s'il revient à une autre autorité, en général le Roi, de conférer un caractère obligatoire à la règle (150).

109. Vu le large pouvoir discrétionnaire en matière de description de la faute disciplinaire et de la fixation du taux de la peine (*supra* n° 80), le contrôle de la Cour de cassation sera nécessairement limité. La Cour de cassation peut vérifier principalement si la sanction disciplinaire prononcée est prescrite par la loi, si la décision s'avère

(148) J. DUJARDIN, «Rechtspraak in tuchtzaken door de beroepsorden: toetsing van de wettigheid door het Hof van Cassatie», *R.W.* 2000-01, 804.

(149) Cass. 30 mai 1996, (non publié) D. 95.0018.N/2.

(150) J. DUJARDIN, «Rechtspraak in tuchtzaken door de beroepsorden: toetsing van de wettigheid door het Hof van Cassatie», *R.W.* 2000-01, 789.

efficace et si les conditions de forme substantielles et prescrites sous peine de nullité sont remplies (151).

110. Les organes disciplinaires déterminent en fait et de manière intangible, dans les limites fixées par la loi et la Convention européenne des droits de l'homme, la sanction proportionnelle à la sévérité des manquements déclarés prouvés. La Cour de cassation peut certes vérifier s'il ne ressort pas des constatations et des réflexions que la Commission d'appel de l'IRE a statué en méconnaissance du principe de proportionnalité, consigné dans l'article 3 de la Convention européenne des droits de l'homme (152), qui est d'application dans les affaires disciplinaires, selon la Cour européenne des droits de l'homme (153).

3. Caractère contraignant de la décision de la Cour de cassation

111. Si la décision est cassée, la Cour de cassation renvoie la cause devant la Commission d'appel, autrement composée qui se conforme à la décision de la Cour sur le point de droit jugé par elle (art. 23, alinéa 3 de la Loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Reviseurs d'Entreprises). Sur ce point, la Loi déroge à la procédure civile en cassation: après une deuxième cassation seulement sur le même point de droit, une Cour d'appel doit se résigner à une décision de la Cour de cassation.

(151) J. DUJARDIN, «Rechtspraak in tuchtzaken door de beroepsorden: toetsing van de wettigheid door het Hof van Cassatie», *R.W.* 2000-01, 791; K. GEENS, *Het vrij beroep*, Thèse doctorale, K.U.Leuven, 1986, n° 729, p. 579-580; G. VAN DER BIESEN, *Om de eer en de waardigheid? Tuchtrechtspraak in de vrije beroepen*, Cahier Instituut recht en samenleving, Faculteit Rechtsgeleerdheid, K.U.Leuven, 1993, 66.

(152) Cass. 8 novembre 1996, (non publié) concernant D.950041N.2.; Cass. 23 octobre 1997, (non publié) concernant D. 97.0018.N1.; cf. sinon: auparavant: On a admis que la Cour de cassation (contrairement au Conseil d'Etat) ne pouvait contrôler le caractère proportionnel du rapport entre le fait sanctionné et la peine infligée (K. GEENS, *Het vrij beroep*, Thèse doctorale, K.U.Leuven, 1986, n° 729, p. 579-580; J. SACE, «Autonomie de l'action disciplinaire», *Rev. dr. U.L.B.* 1991, 31).

(153) Arrêt Cour eur. D.H. dans l'affaire Ambert et Le Compte 10 février 1983, série A, p. 13.

§ 3. QUELLES SONT LES PERSONNES TOMBANT SOUS LE CHAMP D'APPLICATION DU DROIT DISCIPLINAIRE DES REVISEURS?

I. Membres et stagiaires

112. Les premiers à relever du droit disciplinaire sont les membres de l'Institut. Bien que le stagiaire ne soit pas un membre de l'Institut, il est tout de même tenu de respecter les règles de discipline et de déontologie des réviseurs d'entreprises (art. 31 de l'arrêté royal du 13 octobre 1987 relatif au stage des candidats réviseurs d'entreprises). En première instance, ce n'est pas la Commission de discipline mais bien la Commission du stage qui intervient en tant qu'organe disciplinaire pour le stagiaire (154). Ainsi, des sanctions disciplinaires peuvent être infligées pour absence de tenue ou non présentation (dans les délais) du journal de stage (155).

II. Les personnes admises à la prestation de serment de réviseur d'entreprises (156)

113. La Commission du stage s'est penchée sur la qualité attribuée au stagiaire qui a réussi l'examen d'aptitude et qui, sur proposition de la Commission du stage, a été admis par le Conseil de l'Institut à la prestation de serment. La Commission du stage a soumis à la Commission juridique la question de savoir quel est le statut de la personne qui est admise à la prestation de serment jusqu'au moment de la prestation de serment effective.

114. Il faut, au préalable, mentionner dans ce contexte qu'un candidat ayant réussi l'examen d'aptitude ne peut être admis au serment de réviseur d'entreprises qu'après l'avoir lui-même décidé (art. 2, § 1^{er}, alinéa 1^{er} de l'A.R. du 20 avril 1989 fixant le règlement d'ordre intérieur de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises (ci-après règlement d'ordre intérieur)). La délivrance du certificat de fin de stage équivaut à une demande tacite d'être admis au serment. La question posée porte sur la situation où le candidat réviseur d'entreprises, admis au serment par le Conseil, omettrait de répondre à l'invitation du tribunal à prêter le serment ou prierait celui-ci d'ajourner la prestation de serment. Les textes légaux et réglementaires en vigueur ne prévoient pas un régime expressément applicable en la matière. Le Conseil de l'IRE estime qu'il est inacceptable que le candidat puisse décider à tout instant et sans limite dans le temps de prêter serment. Il paraît donc opportun de considérer, par analogie à la procédure prévue à l'article 6 du règlement d'ordre intérieur concernant la réinscription d'une personne physique démissionnaire, que le délai maximum pour la prestation après la décision du Conseil est de cinq ans. Si le candidat réviseur voulait prêter serment après écoulement de ce délai de cinq ans de la décision d'admission au serment prise par le Conseil, l'intéressé serait invité à une épreuve organisée conformément à l'article 38 de l'A.R. du 13 octobre 1987 (examen d'aptitude) et évalué par un jury composé de membres du Conseil (voir art. 6, alinéa 3 du règlement d'ordre intérieur) (157).

(154) Cf. dans le même sens en rapport avec le stagiaire comptable: art. 34 de l'arrêté royal du 20 avril 1990 relatif au stage des candidats experts-comptables.

(155) *Rapport annuel de l'IRE 2001*, 230; *Rapport annuel de l'IRE 2000*, 211.

(156) *Rapport annuel de l'IRE 2000*, 228.

(157) *Rapport annuel de l'IRE 1994*, 25-26; *Vademecum IRE 2001*, 201.

115. La question de savoir si une personne admise au serment est oui ou non soumise à la déontologie de l'Institut n'est pas claire. La Commission juridique est d'avis que dans cette hypothèse, la personne concernée n'a ni la qualité de stagiaire, ni la qualité de réviseur d'entreprises. En vertu de l'article 4, 6° de la Loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises, la qualité de membre de l'Institut n'est en effet accordée que si la personne a prêté serment devant le Tribunal de commerce de son domicile. L'article 27, 1° de l'arrêté royal du 13 octobre 1987 relatif au stage du candidat réviseur d'entreprises prévoit que le stage prend fin par la délivrance du certificat de fin de stage.

116. La Commission du stage pose la question de la délivrance du certificat. Celle-ci a-t-elle lieu lorsque la Commission du stage prend la décision de proposer au Conseil d'admettre le stagiaire au serment? L'article 9 de l'arrêté royal du 13 octobre 1987 relatif au stage prévoit en effet que la Commission du stage propose au Conseil la délivrance du certificat. La Commission juridique est d'avis que la fin du stage coïncide ainsi avec la décision du Conseil de délivrer le certificat, et non pas avec la décision de la Commission du stage de proposer au Conseil d'admettre le stagiaire au serment.

Il résulte de ce qui précède que la personne se trouvant dans cette situation n'a ni la qualité de stagiaire ni celle de réviseur d'entreprises. Elle n'est dès lors pas soumise aux règles déontologiques, sauf le cas échéant en ce qui concerne les dispositions relatives au secret professionnel résultant de l'article 458 du Code pénal (158).

III. Anciens membres

A. Moment où l'on acquiert la qualité d'ancien membre

117. La qualité de réviseur d'entreprises n'est pas liée à la collaboration avec un bureau de réviseurs d'entreprises. Elle est liée à la personne. Aussi longtemps qu'un réviseur d'entreprises ne notifie pas sa démission en tant que membre (art. 5, § 4 du règlement d'ordre intérieur) ou que le Conseil n'accède pas à sa demande d'omission temporaire du tableau des membres (art. 5, § 5 du règlement d'ordre intérieur), il reste tenu au respect de toutes les règles déontologiques (comme, par exemple, s'abstenir d'assumer des fonctions incompatibles) et des obligations de cotisations qui reposent sur tous les réviseurs d'entreprises.

118. Le Conseil peut accéder à la demande d'un membre qui sollicite son omission temporaire du tableau des membres, conformément à l'art. 5, § 5 du règlement d'ordre intérieur. Il n'est cependant pas tenu d'accéder nécessairement à sa demande (159).

B. Possibilité d'infliger une sanction disciplinaire aux anciens membres

119. Il ne ressort pas de la loi qu'une sanction disciplinaire puisse encore être infligée aux anciens membres de l'IRE. La Commission d'appel de l'IRE a récemment

(158) Rapport annuel de l'IRE 2000, 228-229; *Vademecum IRE* 2001, 201.

(159) Rapport annuel de l'IRE 2001, 63.

jugé qu'une démission volontaire n'empêche pas la sanction disciplinaire. La procédure disciplinaire reste utile dans la mesure où un acquittement ou une sanction disciplinaire exerce un impact sur les intérêts moraux de l'Institut et du membre concerné même si ce n'est que pour l'octroi du titre de réviseur d'entreprises honoraire. La Commission d'appel a, par conséquent, rejeté l'exception d'irrecevabilité à défaut d'intérêt ou d'objet (160).

120. Le Conseil de l'IRE estime, il est vrai, que des mesures spécifiques peuvent se justifier pour viser à empêcher qu'une carrière honorable ne soit entravée par d'éventuelles négligences survenant juste avant la pension et a, à cet effet, pris la décision générale suivante. Lorsque la Commission de Surveillance propose au Conseil de renvoyer un confrère devant les instances disciplinaires pour des faits suffisamment graves qui font preuve d'un manque de qualité dans le traitement des dossiers, le Conseil peut décider de suspendre, pendant un mois, le renvoi devant les instances disciplinaires. Cette situation peut se présenter dans le cas d'un confrère se trouvant en fin de carrière, pour lui permettre de démissionner ou de proposer d'autres mesures acceptables qui peuvent faire que le Conseil renonce à sa décision (161).

121. Des faits datant d'après la démission d'un réviseur peuvent-ils encore déboucher sur une condamnation disciplinaire? Cette question se pose dans la mesure où l'intéressé fait partie, au moment de sa démission, de l'institut professionnel en sa qualité de membre honoraire. Dans ce sens, la réponse est aussi positive (162).

122. En présence, par contre, d'une affaire disciplinaire mettant en cause un réviseur qui a déjà été condamné à la radiation dans une autre affaire disciplinaire, cette affaire disciplinaire est déclarée sans objet (163).

IV. Les personnes agissant dans le cadre d'une société de réviseurs non agréée?

123. Lorsqu'on exerce le révisorat dans le cadre d'une société non agréée, on peut difficilement prétendre n'être pas soi-même soumis au droit disciplinaire parce que la société non-agrèée (personne morale) aurait commis les faits (164).

(160) Commission d'appel de l'IRE 27 avril 1999, N° 0109/95/F; *Rapport annuel de l'IRE 2000*, 176 (extrait); Commission d'appel de l'IRE 30 décembre 1988, N° 11/88/N (l'intention de démissionner n'est pas une raison suffisante pour réformer une décision de radiation de la Commission de discipline); cf. autrement: Commission de discipline de l'IRE N° 007/87/N, *Rapport annuel de l'IRE 1987*, 130 (résumé: la Commission de discipline a constaté que le confrère n'est plus membre de l'Institut et qu'elle n'est donc plus habilitée à statuer sur lui); Commission de discipline de l'IRE N° 0148/99/N; *Rapport annuel de l'IRE 1999*, 194; cf. dans le même sens: Cass. 16 janvier 1986, *Arr. Cass.* 1985-86, n° 316; Cass. 28 février 1991, *Pas.* 1991, I, 623; *Arr. Cass.* 1990-91, n° 349 (le fait qu'un magistrat ait démissionné n'ôte rien à l'exercice de l'action disciplinaire); Cass. 25 juin 1998, *Arr. Cass.* 1998, n° 342; J. DUJARDIN, «Rechtspraak in tuchtzaken door de beroepsorden: toetsing van de wettigheid door het Hof van Cassatie», *R.W.* 2000-01, 794; cf. dans le même sens: Encyclopédie Dalloz, v° *Discipline*, n° 39, p. 9; sinon: Commission de discipline de l'IEC, N° 225/F/1992/119 (la Commission de discipline décide de n'infliger aucune sanction disciplinaire, puisque l'intéressé est démissionnaire et a arrêté ses activités).

(161) *Rapport annuel de l'IRE 1999*, 45.

(162) Encyclopédie Dalloz, v° *Discipline*, n° 40, p. 9.

(163) Commission de discipline de l'IRE, N°s 0107/95/F et 0108/95/N, *Rapport annuel de l'IRE 1995*, 183-184 (résumé).

(164) Commission de discipline de l'IRE 24 novembre 1992, N° 057/92/N; *Rapport annuel de l'IRE 1992*, 163; cf. dans le même sens: Commission d'appel de l'IEC 10 octobre 1996, N° 568/N.98-1.

V. Les personnes agissant au nom d'une société sœur?

124. Un autre cas d'application intéressant de la jurisprudence disciplinaire concernait une société de réviseurs faisant partie d'un réseau international. Dans ce cas-ci, le «Bureau A, Management Consultants», proposait des services à des écoles supérieures, parmi lesquels des services de révisiorat. Selon la Commission de discipline, il n'était pas impensable que les destinataires considèrent le Bureau A, Management Consultants comme mandataire apparent du Bureau A, Réviseurs d'Entreprises, ce qui, d'un point de vue déontologique, n'est pas permis, vu l'interdiction d'offrir des services. La défense du Bureau A, Réviseurs d'Entreprises stipulant que l'acte du Bureau A, Management Consultants est un acte de tiers qui le dégage de toute responsabilité pour atteinte à l'art. 26, alinéa 2 de l'A.R. du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises (ci-après règlement de déontologie), a par conséquent également été rejetée par la Commission de discipline. La Commission de discipline jugea qu'une peine disciplinaire devait être infligée à la société de révision qui tend à veiller définitivement à ce que l'indépendance au sein du groupe dont elle fait partie soit garantie efficacement et dans toutes les circonstances, notamment par le fait que le partenaire va effectivement tenir compte des obligations spécifiques à la profession de réviseur d'entreprises. Tenant compte du fait que la société de réviseurs n'avait jusqu'ici pas encore fait l'objet d'une sanction disciplinaire, cette sanction a été réduite à une réprimande (165).

(165) Commission de discipline de l'IRE 4 décembre 1996, N° 0121/96/F; *Rapport annuel de l'IRE* 1996, 203; cf. dans le même sens: Commission de discipline de l'IEC 14 juillet 1989, N° 7714/BVDS/IH/ij (Un cas similaire concernait une société belge d'experts-comptables qui avait une société sœur aux Pays-Bas portant une dénomination identique. La société néerlandaise d'experts-comptables a fait de la publicité en Belgique par un recrutement actif de clients. L'expert-comptable intéressé a fait valoir pour défense qu'en tant que propriétaire du bureau administratif néerlandais, il n'était pas soumis à la législation belge et qu'il ne devait fournir aucune justification pour les actes qu'il effectuait au nom de son bureau néerlandais. Cette défense a cependant été rejetée. En appel, il a reconnu avoir été peut-être trop expéditif pour avoir mentionné dans cette circulaire son établissement belge (Commission d'appel de l'IEC 29 février 1990, N° 5054.2N.44)).

§ 4. OBLIGATIONS DEONTOLOGIQUES FONDAMENTALES

I. Obligation de dignité, de probité et de délicatesse

A. Violations du droit des sociétés ou du droit comptable

125. Un commissaire est tenu de contrôler le respect du droit des sociétés et du droit comptable (art. 144 du Code des sociétés). La dignité de la profession est entre autres déterminée par la respectabilité des membres individuels. A cet égard, il ne peut être toléré qu'un membre d'un groupe professionnel devant veiller au respect du droit des sociétés viole lui-même le Code des sociétés ou la législation comptable (166). Le réviseur joue donc, dans ce domaine, un rôle d'exemple.

1. Omission du dépôt des comptes annuels de la société (de réviseurs)

126. Une condamnation pénale pour retard de dépôt des comptes annuels aboutira, par conséquent, à des sanctions disciplinaires complémentaires. Une telle condamnation compromet la dignité, la probité et la délicatesse qui sont la base de la profession (167). L'incapacité de travail de la personne qui est chargée au sein de la société de diriger la comptabilité ne peut être invoquée par un simple gérant ou administrateur, et *a fortiori* non plus par un réviseur d'entreprises (168).

127. Un réviseur liquidateur qui n'a pas établi de comptes annuels et n'a donc pas respecté l'article 193 du Code des sociétés (ancien art. 187 des Lois coordonnées sur les sociétés commerciales) obligeant le liquidateur à établir chaque année des comptes annuels, s'est vu imposer par la Commission de discipline et la Commission d'appel une interdiction provisoire de poursuivre sa mission de liquidateur de la société concernée et d'accepter toute mission à laquelle s'appliquent les articles 183 à 195 du Code des sociétés. Le réviseur avait invoqué pour sa défense que la contestation relative à une créance par une banque ne lui avait pas permis d'établir des comptes annuels. La Commission de discipline a pourtant souligné qu'aucune règle juridique ou de technique comptable ne peut être mentionnée s'il en découle, qu'en raison de la contestation de l'action de la banque telle qu'elle est décrite, les comptes annuels de la S.A. concernée ne pourraient être établis sans qu'il s'agisse de faux bilans.

L'insuffisance de liquidités dans le chef de la société en liquidation, proportionnellement aux honoraires et aux frais liés à l'établissement et au dépôt des comptes annuels, n'est pas de nature à dispenser le réviseur de l'accomplissement de ses obligations légales de liquidateur (169). Ceci a été confirmé par la Commission d'appel (170).

(166) Commission de discipline de l'IRE 29 août 2000, N° 0153/99/F; *Rapport annuel de l'IRE 2000*, 185.

(167) Commission de discipline de l'IRE 18 janvier 1990, N° 021/89/N (suspension d'un mois, tenant compte d'une sanction disciplinaire précédente); Commission de discipline de l'IRE 18 janvier 1990, N° 022/89/N (réprimande).

(168) Commission de discipline de l'IRE 29 août 2000, N° 0153/99/F; *Rapport annuel de l'IRE 2000*, 185 (résumé) (radiation – omission du dépôt des comptes annuels de 1995, 1996, 1997).

(169) Commission de discipline de l'IRE 16 mars 2000, N° 0145/98/F; *Rapport annuel de l'IRE 2000*, 178 (extrait) confirmé par la Commission d'appel de l'IRE, N° 0145/98/F, *Rapport annuel de l'IRE 2001*, 191 (interdiction d'accepter des missions de liquidation pendant dix-huit mois).

(170) Commission d'appel de l'IRE 20 avril 2001, N° 0145/98/F; *Rapport annuel de l'IRE 2001*, 191.

2. Société de réviseurs dont le patrimoine est descendu en dessous du capital minimum légal

128. Il a été procédé à la radiation d'un réviseur qui exerçait sa profession par l'intermédiaire d'une société de révision qui s'est endettée (notamment vis-à-vis des impôts et de la sécurité sociale) de manière telle que le patrimoine est descendu sous le capital légal minimum, permettant à chaque intéressé de réclamer la dissolution judiciaire. De plus, la société intéressée n'avait aucun revenu pour apurer ses dettes dans un délai raisonnable.

3. Participation à un apport fictif de capital

129. Il va de soi qu'un réviseur d'entreprises ne peut participer à la constitution d'une S.P.R.L. avec un capital fictif. Dans le cadre de la constitution d'une S.P.R.L., un réviseur d'entreprises avait mis 170.000 BEF à la disposition des fondateurs car ils manquaient d'argent. Après la constitution, l'argent a été remboursé au réviseur d'entreprises. Le réviseur a donc contourné l'exigence qu'un capital minimum versé entièrement doit être présent lors de la constitution. De par l'affectation immédiate de celui-ci au remboursement, il a soustrait une importante partie du capital à sa destination. Le réviseur s'est vu infliger une suspension de trois mois (171).

B. Retenue dans les propos utilisés

1. Obligation de faire preuve d'une certaine réserve

130. Un réviseur qui exécute sa mission de contrôle n'est qu'un contrôleur, non un censeur, c.-à-d. un «haut fonctionnaire romain qui critique» (172). Des propos tels que «irrégularités», «illégal», «étranger au but social» ont été considérés comme étant des termes contraires à la dignité d'un réviseur.

2. Menaces à l'encontre de (anciens) clients et/ou de membres des organes de l'Institut

131. Des menaces (de mort) adressées par téléphone par un réviseur d'entreprises à un couple (ancien client) qui avait antérieurement introduit une plainte contre lui auprès de l'Institut ont été considérées comme contraires à la dignité requise. Ces menaces ont provoqué un tel choc dans le chef de la personne menacée qu'elle a demandé la protection de la police pour son épouse et ses enfants. De même, à l'égard de l'ancien Vice-Président de l'IRE, des paroles inacceptables ont été prononcées. La Commission de discipline a stipulé qu'aucune circonstance ne peut rendre acceptable ou compréhensible à titre professionnel la violence verbale dont il avait fait preuve dans les deux cas. Que l'émoi qu'il a suscité auprès de Madame X et de ses enfants rend cette violence particulièrement inacceptable et particulièrement indigne de la part d'un réviseur d'entreprises. Vu l'ensemble des circonstances du dossier, la peine qui devait être prononcée devait suffire à intimider l'intéressé; cette peine ne peut être inférieure à une suspension. Compte tenu du fait que le réviseur a, par deux fois,

(171) Commission de discipline de l'IRE 18 juin 1990, N° 031/90/N.

(172) Commission d'appel de l'IRE 20 juin 1996, N° 0111/95/N; *Rapport annuel de l'IRE 1996*, 191.

de manière similaire, manqué aux principes de dignité et de délicatesse qui font la base de la profession et qu'il a déjà encouru antérieurement deux peines disciplinaires, mais que d'autre part en raison de l'écho restreint répercuté par les manquements qui lui sont reprochés et compte tenu du regret qu'il a exprimé dans le cas du message laissé au Vice-Président, la durée de la suspension peut être limitée à trois mois en guise de modération (173).

132. Une cliente a notifié à un réviseur d'entreprises qu'elle renonçait dorénavant à ses services. Sur ce, le réviseur l'a menacée de dévoiler à l'Inspection Fiscale Spéciale certaines données relatives à des revenus non officiels. Il a également fait comprendre qu'il n'engagerait pas la fille de l'administrateur, ce qui avait pourtant été promis. Un pareil chantage a été considéré comme contraire à la dignité et à la délicatesse qui caractérisent la profession. Le réviseur concerné s'est vu infliger une suspension de deux mois (174).

II. Indépendance du réviseur d'entreprises (175)

133. En Belgique, l'exigence d'indépendance est formulée à deux niveaux: d'une part, sur la base du statut juridique du réviseur d'entreprises, d'autre part, sur la base du Code des sociétés, lorsque le réviseur intervient en tant que commissaire.

A. Base juridique du principe d'indépendance

134. Pour le réviseur d'entreprises, le principe d'indépendance (abstraction faite de la tâche exercée) est inscrit à l'art. 7bis de la Loi du 22 juillet 1953. Cet article stipule qu'un réviseur d'entreprises «ne peut exercer des activités incompatibles avec la dignité ou l'indépendance des personnes, sociétés ou institutions concernées». L'art. 8 de la Loi du 22 juillet 1953 ajoute que le réviseur s'acquitte en toute indépendance par rapport aux personnes, sociétés ou institutions concernées des missions de révision qui lui sont confiées. L'article 18ter de la Loi du 22 juillet 1953 stipule quant à lui que l'Institut veille au bon accomplissement par ses membres des missions qui leur sont confiées. En particulier, il veille à ce que ceux-ci: «3°) s'acquittent avec la diligence requise et en toute indépendance des missions de révision qui leur sont confiées; 5°) n'exercent pas d'activités incompatibles avec l'indépendance de leur fonction». Ce principe d'indépendance est confirmé par l'article 3 de l'A.R. du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises ainsi que par les normes générales de contrôle. Le respect de ces prescriptions constitue la clé de voûte de la crédibilité du réviseur d'entreprises à l'égard de la communauté (176).

135. Le rapport au Roi, précédant l'A.R. du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises a souligné l'importance de l'indépendance: «Il ne suffit cependant pas de prétendre que le réviseur d'entreprises doit avoir un comportement objectif et impartial dans l'exercice de ses missions révisorales. Il faut que la profes-

(173) Commission de discipline de l'IRE 30 juin 1998, N° 0139/98/F; *Rapport annuel de l'IRE* 1998, 179-180 (extrait).

(174) Commission de discipline de l'IRE 29 avril 1988, N° 010/88/N; *Rapport annuel de l'IRE* 1990, 129.

(175) Une analyse des modifications apportées par la loi *corporate governance* tombe hors du champ d'application de cette contribution.

(176) Commission de discipline de l'IRE 24 novembre 1992, N° 0061/92/N.

sion soit perçue comme indépendante dans son essence par tous ceux qui sont susceptibles de prendre connaissance ou d'utiliser un rapport ou une attestation révisoriale» (177). On retrouve cette idée également dans le «Code of Ethics» de l'IFAC 8.8. qui fait une différence entre «*independence in mind*» et «*independence in appearance*». On entend ici opérer une distinction entre deux objectifs différents: d'une part, la garantie que le réviseur a effectivement exercé sa fonction en totale indépendance vis-à-vis de l'entreprise ou de l'institution contrôlée et d'autre part, la prise en compte des différentes personnes qui ont un intérêt dans le rapport de certification de l'impartialité au moment de la formation de jugement par le réviseur. Ce dernier est ce qu'on appelle «l'indépendance d'apparence» (178), ou, comme l'exprimait le Conseil supérieur dans son avis sur le règlement de déontologie: «L'appréciation de cette indépendance n'est (...) pas seulement une appréciation professionnelle du réviseur d'entreprises sur les circonstances dans lesquelles il pense pouvoir se prononcer personnellement de manière objective sur les informations économiques et financières, elle est aussi une appréciation sociale (...)» (179).

136. L'article 133 du Code des sociétés comporte une règle particulière pour la fonction de commissaire. «Ne peuvent être désignés comme commissaire ceux qui se trouvent dans des conditions susceptibles de mettre en cause l'indépendance de l'exercice de leur fonction de commissaire, conformément aux règles de la profession de réviseur d'entreprises. Les commissaires doivent veiller à ne pas se trouver placés, postérieurement à leur désignation, dans de telles conditions. En particulier, les commissaires ne peuvent accepter, ni dans la société soumise à leur contrôle ni dans une société ou personne liée à celle-ci au sens de l'article 11 du Code des sociétés, aucune autre fonction, mandat ou mission à exercer au cours de leur mandat ou après celui-ci et qui serait de nature à mettre en cause l'indépendance de l'exercice de leur fonction de commissaire. Cette règle est également applicable aux personnes avec lesquelles le commissaire a conclu un contrat de travail ou avec lesquelles il se trouve, sous l'angle professionnel, dans des liens de collaboration ou aux sociétés ou personnes liées au commissaire visées à l'article 11.» Avant la loi *corporate governance* un commissaire qui ne pouvait plus satisfaire à l'exigence d'indépendance devait démissionner. En principe, un commissaire devait démissionner à l'occasion d'une assemblée générale et après après lui avoir fait rapport sur les justes motifs de sa démission. Cependant, il pouvait également démissionner en dehors d'une assemblée générale uniquement en cas de motifs personnels graves (art.135, alinéa 2 du Code des sociétés). Parmi ces motifs graves, on compte l'absence de garantie d'indépendance (180).

137. Le principe d'indépendance du réviseur est davantage précisé dans l'A.R. du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises. Le principe général de l'article 3 de l'A.R. précité est précisé dans les dispositions générales d'interdiction définies aux articles 4 à 7 de l'A.R. du 10 janvier 1994. Les articles 4 et 5 de cet A.R. renvoient aux dispositions relatives aux incompatibilités de l'art. 7bis de la Loi du 22 juillet 1953, tandis que les articles 6 et 7 de l'A.R. ont trait à l'indépendance lors de l'exercice d'une mission de contrôle. Les dernières règles concernant l'in-

(177) M.B., 18 janvier 1994, 941.

(178) V. VAN DE WALLE, «Deontologie van de bedrijfsrevisor», dans *De revisorale controle van de statutaire en geconsolideerde jaarrekening*, Bruxelles, Bruylant, 2000, 33; *Rapport annuel de l'IRE 1987*, 57.

(179) Avis Conseil supérieur du Revisorat d'Entreprises 90/05 D du 30 septembre 1991, *Rapport annuel 1989-1991*, Conseil supérieur du Revisorat d'Entreprises.

(180) Commission d'appel de l'IRE 6 février 1997, N° 0114/95.

dépendance lors de l'exercice d'une mission de contrôle sont encore renforcées dans les articles 8 à 14 inclus de l'A.R. du 10 janvier 1994 «pour être sûr que l'indépendance est garantie aux yeux de chacun» (181).

B. Règle générale

138. Le réviseur d'entreprises ne peut exercer une mission révisorale et délivrer un rapport ou émettre une opinion que dans la mesure où son impartialité est garantie par son attitude intègre et objective ainsi que par celle des collaborateurs et experts auxquels il fait appel (art. 8 de l'A.R. du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises).

1. Endettement démesuré

139. Un endettement excessif d'un(e) (société de) réviseur(s) (qui ne peut être apuré par les revenus dans un délai raisonnable) constitue une sérieuse entrave à l'indépendance. Une telle situation contient le germe d'un conflit interne entre d'une part, la nécessité de percevoir des honoraires et d'autre part, la rigueur avec laquelle on doit exécuter sa mission en vertu du principe d'indépendance. Un réviseur qui travaillait par l'intermédiaire d'une société de réviseurs dont le patrimoine est descendu sous le capital légal minimum a par conséquent été radié (182).

Un cas d'application encore plus préoccupant concernait un réviseur dont la société professionnelle s'est vite retrouvée en difficultés financières, entraînant la vente, par voie judiciaire, de tous les biens du bureau et de tous les biens personnels du réviseur concerné et de son épouse. Le Conseil de l'IRE a estimé que l'intéressé ne se trouvait plus dans la possibilité de remplir sa fonction avec le soin et l'indépendance nécessaires et qu'une pareille situation n'était pas conciliable avec la dignité de la profession. La Commission de discipline a infligé la radiation (183).

2. Apparence de partialité dans un conflit entre anciens et nouveaux actionnaires

140. Par accord intervenu le 8 septembre 1992, la S.A. A a racheté toutes les actions détenues par Monsieur Z dans la S.A. B. Ce dernier est resté administrateur avec Monsieur G.A. et B.A. Après la démission de Monsieur Z, le réviseur intéressé a été désigné. Au cours de l'assemblée générale, le président E.A. avait souligné que ce réviseur d'entreprises avait déjà fourni d'excellents services au groupe A dans le passé. Le réviseur concerné a rédigé un rapport de commissaire dans lequel il reprend littéralement le texte qui a été donné dans le rapport annuel par l'administrateur-délégué pour justifier la perte de l'exercice. Dans ce rapport annuel, il était néanmoins question, dans des termes relativement secs d'«irrégularités qui ont été reprochées au précédent propriétaire» ainsi que de «la facturation par cet ancien propriétaire de frais privés illégaux, étrangers au but social». La Commission d'appel a con-

(181) Rapport au Roi précédant l'A.R. du 10 janvier 1994, *M.B.*, 18 janvier 1994, 941, alinéa 4.

(182) Commission de discipline de l'IRE 29 août 2000, N° 0153/99/F; *Rapport annuel de l'IRE* 2001, 195.

(183) Commission de discipline de l'IRE 3 mai 1990, N° 018/89/N; *Rapport annuel de l'IRE* 1990, 130.

sidéré «que l'intéressé ne pouvait reprendre la «décision» du conseil d'administration comme s'il s'agissait de son propre jugement, mais pouvait tout au plus y faire référence dans son rapport pour pouvoir appuyer son opinion basée sur ses propres travaux de contrôle. En agissant comme il l'a fait, il a donné l'impression de prendre parti pour les nouveaux actionnaires contre l'ancien propriétaire. Cette impression s'est encore renforcée par le fait que parce qu'il avait embelli si parcimonieusement à l'époque de son rapport son dossier de travail, il dut joindre au moins quatre mois plus tard un grand nombre de documents. Les violations commises des devoirs essentiels de dignité, probité, délicatesse et surtout d'impartialité furent suffisamment lourdes pour infliger une suspension de trois mois» (184).

3. Arbitre de l'entreprise dont on est commissaire

141. Un réviseur a interrogé le Conseil afin de savoir si un réviseur d'entreprises peut intervenir en tant qu'arbitre dans un litige opposant une entreprise dont il est le commissaire à une autre entreprise, celle-ci ayant également désigné son propre commissaire comme arbitre. Selon le Conseil, il n'existe pas d'objection de principe à ce que, en pleine connaissance de cause, les deux parties acceptent de confier la mission d'arbitrage aux commissaires qui désigneraient de commun accord le tiers arbitre. Toutefois, en l'espèce, il considère que le risque de conflit d'intérêts est considérable et qu'une précaution extrême doit être recommandée (185).

4. Commissionnaire d'une partie lors d'une vente

142. Un réviseur porte atteinte à l'exigence d'indépendance s'il intervient comme commissionnaire d'une partie lors d'une vente (d'actions). Le commissionnaire doit en effet exécuter la mission en conformité avec les instructions du commettant, des instructions qui peuvent soit être impératives soit purement indicatives. Il se porte garant de l'exécution de la convention conclue avec des tiers et doit, si nécessaire, citer le tiers pour le compte du commettant afin de respecter la convention (186).

5. Contradiction entre ce que le réviseur d'entreprises a constaté dans ses travaux et ce qui figure dans son rapport

143. Une contradiction directe est parfois constatée entre ce que le réviseur d'entreprises a constaté dans ses travaux et ce qu'il a déclaré dans son rapport.

Ainsi, dans un cas d'espèce en date du 4 janvier 1996, les comptes annuels clôturés au 30 septembre 1995 ont été approuvés sans aucune réserve. Toutefois, le 21 février 1996, le réviseur a constaté, dans une lettre de recommandation adressée à la direction, d'importantes irrégularités. Le réviseur en question a avoué s'être laissé influencer plutôt par son impression que tout marchait bien vu la personnalité des ad-

(184) Commission d'appel de l'IRE 20 juin 1996, N° 0111/95/N; *Rapport annuel de l'IRE 1996*, 190 (extrait) confirme la Commission de discipline de l'IRE 29 mars 1996, N° 0111/95/N.

(185) Rapport annuel de l'IRE 1996, 51; *Vademecum IRE 2001*, 393.

(186) Commission de discipline de l'IRE 16 décembre 1993, N°s 085/93/N et 088/93/N, *Rapport annuel de l'IRE 1993*, 155.

ministrateurs connus de lui, que par des données et faits objectifs. Un manquement à l'art. 18^{ter}, § 1^{er}, 3^o de la Loi du 22 juillet 1953 a par conséquent été constaté (187).

6. Remise d'une déclaration (sans contrôle révisoral) à un avocat d'un client, dans le cadre d'une procédure de faillite

144. Un réviseur apporta son assistance lors de la clôture de l'exercice. Cette assistance consistait en une revue limitée du stock et des emprunts. A un moment donné, cette société a été déclarée en faillite par défaut. La société a formé opposition à cette déclaration. En guise de réponse à une question posée par téléphone par l'avocat de la société, dans le cadre de la procédure d'opposition, le réviseur d'entreprises concerné transmet un état de l'actif et du passif avec la lettre suivante:

«Faisant référence à votre demande téléphonique de jeudi dernier, je vous fais parvenir ci-joint un aperçu de l'actif et du passif à l'égard de tiers faisant ressortir sur la base des données comptables au 31 décembre 1995 de la S.A. (...) des fonds propres pour un montant de (...) BEF.

Vu ces fonds propres, il me paraît quasiment impossible que la société ne soit pas en mesure de payer ses créanciers, puisqu'une dette de (...) BEF à l'égard de la société S.A. (...) qui n'est pas une tierce partie est encore reprise dans le passif à l'égard de tiers. Espérant vous avoir apporté suffisamment d'informations à l'aide de ces données et me tenant à votre disposition pour tout renseignement complémentaire, je vous prie d'agréer l'expression de mes salutations distinguées.»

Le texte du 21 octobre 1996 rédigé sur le papier à lettre de la société de révision et signé par le réviseur d'entreprises ne peut être qualifié de déclaration faite après un contrôle révisoral. Les avocats curateurs n'ont pas pu déduire vraisemblablement ni du texte en lui-même et en particulier du renvoi au «problème posé par téléphone», ni de la formulation de conclusions («il me paraît quasiment impossible que la société ne soit pas en mesure»), ni de la fin («Espérant vous avoir apporté suffisamment d'informations avec ces données») qu'il s'agissait en l'occurrence d'une déclaration post contrôle révisoral.

A la lecture de cette lettre, on constate, comme le fait le Conseil, que l'on se base sur deux données que tout le monde peut lire dans les comptes annuels: au 31 décembre 1995, les fonds propres s'élevaient à (...) BEF et parmi les dettes figure un montant de (...) BEF vis-à-vis de la société S.A. (...) qui n'est pas une véritable partie. Le réviseur concerné ajoute quelque chose aux comptes annuels sous la forme d'un jugement conditionnel: «il me paraît quasiment impossible que la société ne soit pas en mesure de payer ses créanciers». «Si ce jugement conditionnel ne peut être considéré de manière crédible comme une déclaration post contrôle révisoral, il faut quand même juger, dans le cadre d'une faillite prononcée et donc décider que le réviseur d'entreprises, soit sans mission révisorale mais en tant que membre de l'Institut des

(187) Commission de discipline de l'IRE 25 mai 1999, N^{os} 0146/98/N et 0151/99/N; *Rapport annuel de l'IRE* 1999, 191 (suspension pour deux mois – vu la réponse tardive à la demande d'information de la Commission de Surveillance et les violations des art. 16 et 17 de l'A.R. du 10 janvier 1994); cf. dans le même sens: Commission de discipline de l'IRE 19 décembre 1997, N^o 0133/97/N; *Rapport annuel de l'IRE* 1998, 167 (contradiction entre le rapport et la lettre rédigée le lendemain du rapport avec des remarques graves); Commission d'appel de l'IRE 16 mars 2000, N^o 0147/98.

Revisers d'Entreprises, ajoute «quelque chose», même si ce n'est finalement qu'une déclaration conditionnelle, aux chiffres des comptes annuels et prenne donc parti pour une partie dans un procès relatif à la faillite d'un commerçant.

L'intéressé a commis un acte et adopté une attitude contraires à l'indépendance qui caractérise les professions libérales (art. 3 de l'A.R. du 10 janvier 1994). Il s'est identifié à l'intérêt du client de manière telle que sa responsabilité sociale, tout d'abord à l'égard de l'avocat de son client, ensuite à l'égard du tribunal de commerce et de la masse des créanciers, pouvait être négligée (188).

C. Parenté ou alliance

145. Le réviseur d'entreprises ne peut effectuer aucune mission révisoriale dans une entreprise où lui-même, son conjoint, un parent ou allié jusqu'au deuxième degré se trouvent dans une des positions suivantes:

- actionnaire principal de la société ou propriétaire de l'entreprise (189):

Un réviseur a rédigé un rapport de transformation relatif à une société dans laquelle son fils était l'unique actionnaire et un rapport à l'occasion d'une transformation et d'un apport en nature ayant trait à une autre société dont son fils et son épouse détenaient chacun 50% des parts. Il a fait valoir dans son mémoire de défense qu'il n'avait pas établi le rapport lui-même mais l'avait fait rédiger par un stagiaire. Il avait l'intention de faire intervenir la Commission du stage. Compte tenu de la personne du président, il ne l'avait pas fait. La Commission de discipline a fait particulièrement grand cas de cette défense parce que le réviseur concerné avait en fait l'intention de masquer un délit disciplinaire. Elle a donc estimé qu'une suspension de trois mois s'imposait (190).

- administrateur, gérant, délégué à la gestion journalière ou membre du comité de direction de la société (191);

(188) Commission d'appel de l'IRE 15 janvier 1998, N° 0132/97/N (suspension de huit jours) réforme (au niveau du taux de la peine) la Commission de discipline de l'IRE 26 août 1997, N° 0132/97/N.

(189) Voir pour des applications par ex. Commission de discipline de l'IRE 24 janvier 1991, N° 038/90/N; *Rapport annuel de l'IRE* 1991, 132 et *Rapport annuel de l'IRE* 1990, 137 (rapport concernant la transformation - société contrôlée par le conjoint du commissaire qui était également administrateur délégué); Commission d'appel de l'IRE 15 octobre 1992, N° 035/90/F (Rapport concernant la transformation d'une société comptable rédigé par le conjoint du principal actionnaire - réprimande) réforme (sur le plan du taux de la peine) la Commission de discipline de l'IRE 21 février 1991, N° 035/90/F; *Rapport annuel de l'IRE* 1992, 158 (avertissement); Commission d'appel de l'IRE 16 décembre 1993, N° 065/92/F (un réviseur d'entreprises avait préparé le rapport de transformation d'une société dont il était actionnaire majoritaire pour le faire ensuite signer par un confrère qui fait partie de la société de réviseurs à laquelle il appartient - suspension de deux mois) confirme la Commission de discipline de l'IRE 17 décembre 1992, N°s 065/92/F et 066/92/F; *Rapport annuel de l'IRE* 1992, 167.

(190) Commission de discipline de l'IRE 16 novembre 1993, N° 087/93/N; *Rapport annuel de l'IRE* 1993, 156 (résumé).

(191) Voir pour un précédent: Commission de discipline de l'IRE 29 avril 1993, N° 076/92/F (réviseur dans une société où l'épouse était administratrice - radiation (également pour atteinte à l'interdiction de participer à la gestion journalière de sociétés commerciales pendant deux ans, par le biais notamment de participation aux réunions de travail du comité de gestion, la réception et la rédaction de lettres relatives à la stratégie commerciale et à d'autres aspects de son partenariat, l'assistance à un conseil d'administration pour la société, procurations bancaires et coups et blessures volontaires)).

- employé ou professionnel indépendant qui contribue, de façon significative, à la tenue des comptes ou à l'établissement des comptes annuels ou d'autres états comptables faisant l'objet d'une attestation.

En vertu de l'article 1^{er}, 3^o de l'A.R. du 10 janvier 1994, «toute règle qui s'applique à une personne physique s'applique également de plein droit à la société de réviseurs d'entreprises dont elle fait partie ainsi qu'à tous les associés de cette société». Contrairement à certaines propositions qui avaient été faites antérieurement, le législateur n'a pas retenu comme risque de perte d'indépendance, les relations de parenté ou d'alliance avec des dirigeants d'entreprises liées (filiales ou sous-filiales), ni les relations de parenté ou d'alliance entre un collaborateur non associé du cabinet et ces mêmes personnes.

Le Conseil de l'IRE recommande néanmoins que le réviseur examine si les relations familiales d'un collaborateur non associé, stagiaire ou membre quelconque du personnel avec certaines personnes occupant des responsabilités dans l'entreprise contrôlée, ne doivent pas empêcher que ce collaborateur soit affecté à des tâches de contrôle de l'entreprise concernée. Ceci ne constitue pas une extension de la règle légale de l'article 9 de l'A.R. du 10 janvier 1994 mais l'application de bon sens du principe général défini dans l'article 8 de l'A.R. du 10 janvier 1994 (192). «Le réviseur d'entreprises ne peut exercer une mission révisoriale et délivrer un rapport ou émettre une opinion que dans la mesure où son impartialité est garantie par son attitude intègre et objective ainsi que par celle des collaborateurs et experts auxquels il fait appel.» Cette disposition insiste sur le concept de collaborateurs.

La Commission d'appel de l'IRE a statué dans le même sens. Elle a considéré «que le fait que l'interdiction formelle de parenté ou d'alliance, stipulée à l'art. 9 de l'A.R. du 10 janvier 1994, ne s'applique pas lorsque ces relations familiales existent dans le chef d'un employé du réviseur d'entreprises contrôleur (ci-après A) n'empêche pas que des tiers observent une apparence de partialité et de dépendance lorsqu'ils constatent en la matière qu'un réviseur d'entreprises contrôleur (A), repris sur le papier à lettre de cette société aux côtés d'un confrère (B) effectue un contrôle auprès d'une société dans laquelle ce confrère (B) et l'épouse de ce dernier détiennent chacun 49,6 % des actions et dans laquelle l'épouse est également gérante statutaire. Le réviseur d'entreprises B devait certainement savoir, en raison des bonnes relations professionnelles prouvées en la matière entre lui, son épouse et son collaborateur A que ce dernier a été sollicité pour effectuer un contrôle qu'il ne pouvait pas faire lui-même. Il y a eu, dans ce cas, au moins une apparence de partialité et de dépendance. Puisque les deux réviseurs n'avaient pas fait l'objet antérieurement d'une sanction déontologique et qu'il n'a pas été prouvé que leur intervention a eu une influence néfaste sur la qualité du rapport, seul un avertissement a été infligé au titre de sanction disciplinaire (193).»

(192) *Rapport annuel de l'IRE* 1993, 27; *Vademecum IRE* 1999, 195; *Vademecum IRE* 2001, 383.

(193) Commission d'appel de l'IRE 26 juin 1997, N° 0115/96/N et N° 0116/96/N (avertissement); *Rapport annuel de l'IRE* 1997, 192 (extrait) réforme (au niveau du taux de la peine) la Commission de discipline de l'IRE 18 septembre 1996, N°s 0115/96/N et 0116/96/N (suspension d'un mois).

D. Absence de relations financières avec une entreprise contrôlée

146. L'article 10 de l'A.R. du 10 janvier 1994 a pour but d'éviter que le jugement du réviseur puisse être influencé par un intérêt financier dans la société contrôlée. La participation au capital de la société contrôlée en qualité d'actionnaire ou même d'obligataire en nom personnel ou pour compte de ses enfants mineurs est exclue. L'interdiction de détenir des actions d'une société contrôlée ne s'applique pas lorsque la détention est indirecte à l'intermédiaire d'un fonds commun de placements ou autres sociétés d'investissements puisque dans cette hypothèse, le réviseur ne participe pas à la gestion du portefeuille d'actions dont il est propriétaire, le contrat prévoyant une autonomie totale du gestionnaire et une procédure spécifique pour mettre fin à ce contrat.

147. Conformément aux dispositions du Code des sociétés, l'art. 10, § 3 de l'A.R. du 10 janvier 1994 prévoit en outre que l'entreprise contrôlée ne peut consentir aux réviseurs d'entreprises des prêts ou avances ni donner ou constituer des garanties à son profit. On peut légitimement interpréter le texte de cette disposition dans ce sens qu'aucun prêt nouveau ne peut être consenti après l'acceptation d'une mission mais que le réviseur d'entreprises n'est pas obligé de mettre fin aux opérations en cours dans la mesure où elles ont été conclues aux conditions normales du marché (194).

148. Les restrictions qui sont prévues dans cet article s'appliquent non seulement au réviseur d'entreprises en tant que personne physique mais également à la société de réviseurs dont il fait partie ainsi qu'à tous les associés de cette société (195).

E. Mode de rémunération

149. Sauf la rémunération fixée conformément à la loi, le réviseur d'entreprises ne peut recevoir aucune autre rémunération ni avantage qui constituerait une rémunération directe ou indirecte de la mission révisoriale ou qui viserait à lui faire adopter une attitude de bienveillance. On ne peut cependant donner à cette règle une portée excessive qui conduirait le réviseur ou ses collaborateurs à refuser de menus présents que l'opinion générale reconnaît comme usuels entre personnes qui se côtoient fréquemment et que la bienséance oblige à accepter (art. 11 de l'A.R. du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises).

F. Indépendance financière

150. Les réviseurs d'entreprises ne peuvent pas limiter leur activité de manière telle que leurs revenus professionnels dépendent uniquement soit d'un nombre très restreint de missions ou de fonctions distinctes, soit de missions ou de fonctions relevant toutes, en fait, d'un même groupe d'intérêts ou d'une même autorité (article 13 de l'A.R. du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises).

(194) Vademecum IRE 2001, 383.

(195) Vademecum IRE 2001, 383.

G. Adhésion à une ASBL

151. La question s'est posée si le réviseur d'entreprises qui est membre d'une ASBL peut accepter d'y exercer des fonctions de commissaire. Après avoir consulté la Commission des question éthiques, le Conseil a répondu qu'on ne peut établir de restrictions similaires à celles qui existent pour la détention d'actions dans une société à forme commerciale. En effet, dans ce dernier cas, il y a un intérêt financier qui ne peut exister dans le contexte d'une ASBL. La qualité de membre d'une ASBL doit être distinguée de la participation à la gestion effective d'une association (196).

III. Interdiction d'exercer certaines professions annexes

A. Professions annexes interdites

1. Contrat de travail

152. Un réviseur d'entreprises ne peut s'engager dans un contrat de travail, sauf auprès d'un autre réviseur d'entreprises; il est fait mention au tableau des membres de la qualité d'employé auprès d'un autre réviseur d'entreprises (art. 7bis, 1° de la Loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Reviseurs d'Entreprises).

Avant d'introduire sa candidature pour le stage, Monsieur Z a été engagé sur la base d'un contrat de travail par une société commerciale SC (X) qui ne disposait pas de la qualité de réviseur d'entreprises. Lors de son engagement, la société-employeur SC (X) s'était engagée à mettre tout en œuvre pour permettre à Z de s'inscrire comme réviseur et d'accomplir sa formation en lui confiant des travaux qui l'auraient familiarisé petit à petit avec la pratique professionnelle. Le réviseur X s'est engagé, dans le contrat de travail, à assurer la formation professionnelle de Z pendant la durée de la relation de travail. A l'entrée en stage, en contradiction avec ce qui précède, un contrat de stage à durée indéterminée a été proposé aux termes duquel le stagiaire Z concerné était lié au réviseur X. La société-employeur SC (X) a facturé au réviseur X les honoraires dus à Monsieur Z.

Cette simulation du stagiaire et du maître de stage a été considérée comme contraire à la dignité, à la probité et à la délicatesse qui font la base de la profession. La Commission d'appel a considéré que la tromperie avait uniquement trait à un engagement financier qui d'ailleurs ne nuisait à personne et ne mettait en cause ni la subordination existante entre le maître de stage et le stagiaire ni le respect du principe d'indépendance que les deux parties doivent observer – principe qui leur interdit de s'engager avec un contrat de travail dans une société commerciale ou une autre société non agréée. Vu la manière dont ils se sont comportés à l'égard de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises et à l'égard de la Commission du stage, le stagiaire et le maître de stage ont manqué aux principes de dignité, probité et délicatesse qui font la base de la profession de réviseur d'entreprises. C'est pour cette raison qu'une suspension de trois mois a été infligée (197).

(196) *Rapport annuel de l'IRE* 1996, 49; *Vademecum de l'IRE* 2001, 394.

(197) Commission d'appel de l'IRE, 7 octobre 1998, N° 0138/97/S/F; *Rapport annuel de l'IRE* 1998, 176.

2. Activités commerciales

153. Un réviseur d'entreprises ne peut exercer des activités commerciales énumérées à l'article 2 du Code de commerce, même à titre accessoire (art. *7bis*, 2° de la Loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises) (198), comme par exemple exercer une activité de gérant d'affaires. Traditionnellement, le Conseil de l'Institut a considéré qu'un membre ne pouvait effectuer à titre professionnel la représentation d'une société sans courir le risque d'être assimilé à un gérant d'affaires, activité réputée commerciale par la loi (199).

Un réviseur a été mandaté pour procéder à l'encaissement de créances ainsi que pour servir d'intermédiaire, moyennant rémunération. Pareille mission va clairement plus loin que le contrôle de l'exigibilité des créances via des procédures de contrôle normales, telles que la confirmation par des tiers. Le fait que le réviseur n'aurait reçu aucun honoraire lié aux sommes recouvrées – ce qui, par ailleurs, est mis en doute – n'a pas été considéré comme pertinent puisqu'une telle commission avait été convenue. Une telle défense d'intérêts des affaires d'autrui contre rémunération correspond à l'activité d'un agent commercial. Cet acte est qualifié d'activité commerciale conformément à l'article 2 du Code de commerce (200).

3. Administration et représentation d'une société commerciale ou d'une entreprise

i) Administration de droit ou de fait d'une société commerciale ou d'une entreprise

154. Un réviseur d'entreprises ne peut exercer la fonction d'administrateur ou de gérant de sociétés commerciales ou de sociétés à forme commerciale, sauf lorsque ces fonctions leur sont confiées par un tribunal (art. *7bis*, 2° de la Loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises). La seule exception à cette disposition d'interdiction concerne les sociétés professionnelles et interprofessionnelles. On entend par sociétés professionnelles, les sociétés (civiles) de réviseurs qui sont inscrites au tableau des membres de l'IRE L'article 14, point 2° combiné au point 4° de l'A.R. du 15 mai 1985 portant exécution des dispositions transitoires insérées par la Loi du 21 février 1985 dans la Loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises stipule d'ailleurs que tous les gérants et administrateurs de sociétés de révision doivent posséder la qualité de réviseur d'entreprises (ou une qualité reconnue équivalente à l'étranger). On entend par sociétés interprofessionnelles, les sociétés dites de moyens qui sont créées, à titre professionnel, entre d'une part, des réviseurs d'entreprises et d'autre part, des personnes n'ayant pas cette qualité et qui ont pour but de mettre en commun les moyens dans le cadre de l'exercice de la profession. En application de l'article 8, § 4 de la Loi du 22 juillet 1953, l'autorisation préalable du Conseil de l'Institut est requise. Dans ce cadre, le Conseil vérifiera si les conditions stipulées à l'art. 30 de l'A.R. du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises sont réunies. Il est toujours admis dans de

(198) Commission de discipline de l'IRE 3 avril 1998, N° 0140/98/N (suspension de deux mois) réformé (sur le plan du taux de la peine) par la Commission d'appel de l'IRE N° 0140/98/N; *Rapport annuel de l'IRE* 1998, 182 (suspension de quinze jours).

(199) *Rapport annuel de l'IRE* 1993, 176.

(200) Commission de discipline de l'IRE 8 novembre 1995, N° 0109/95/F (radiation) réformé (sur le plan du taux de la peine) par la Commission d'appel de l'IRE (suspension de six mois); *Rapport annuel de l'IRE* 2000, 176.

telles sociétés à caractère toujours civil, qu'un réviseur d'entreprises assume un mandat d'administrateur (201).

155. En outre est interdite, la participation directe ou indirecte à la gestion de toute entreprise au sens de l'article 1^{er} de la Loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité des entreprises, à l'exception des sociétés professionnelles ainsi que des sociétés interprofessionnelles autorisées par le Conseil de l'Institut (art. 4 de l'A.R. du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises).

Un réviseur d'entreprises qui a exercé la fonction d'administrateur auprès de différentes sociétés s'est vu infliger une suspension de deux mois. La Commission de discipline a jugé la durée restreinte du mandat d'administrateur non pertinente. Lors de la fixation de l'importance de la sanction, la Commission de discipline a tenu compte du fait que l'intéressé a participé à l'administration de différentes sociétés (202).

Un réviseur d'entreprises a signé un accord de «transfert de l'actif» de la S.A. X consultants à la S.A. Bureau Y, pour la S.A. Y, c'est-à-dire l'acheteur. Le réviseur est donc intervenu et s'est engagé au nom de la S.A. Y. L'argument de défense selon lequel il aurait fait cela pour recouvrer les créances de la S.A. Y auprès des clients n'a pas été jugé pertinent pour apprécier l'infraction commise. Le fait qu'il se soit effectivement ingéré dans le recouvrement des créances en tant que «réviseur d'entreprises» ressortait d'une lettre du 5 septembre 1996 rédigée sur du papier à lettre de la S.A. Y. signée par lui-même en tant que directeur du bureau. Même si le réviseur concerné ne remplit aucune fonction d'administrateur dans la société, il s'agit en tout cas d'une fonction de management ou en toute hypothèse cela laisse clairement apparaître aux clients que la fonction comporte la direction du bureau. La Commission de discipline a prononcé une suspension de deux mois (203).

Vu le long parcours professionnel sans peines disciplinaires et la bonne volonté d'opérer une scission claire à l'avenir, la Commission d'appel a réduit la sanction à une suspension de quinze jours (204).

Dans un autre cas, un réviseur d'entreprises avait signé différentes lettres d'une S.P.R.L. en tant que mandataire. L'adresse de correspondance de la S.P.R.L. concernée était d'ailleurs établie à l'adresse personnelle du réviseur. De plus, une S.A. avait donné procuration au réviseur d'entreprises concerné pour la représenter «dans la gestion des impôts, au registre de commerce, auprès de la T.V.A., signer tous les documents tant sur le plan fiscal que juridique». La Commission d'appel a estimé que le réviseur n'était donc pas intervenu comme gérant (statutaire) ou administrateur des sociétés citées ou comme commerçant. Il avait, certes, accepté et exercé la représentation

(201) *Rapport annuel de l'IRE*, 2001, 58.

(202) Commission de discipline de l'IRE 9 mai 1996, N° 0113/95/N; *Rapport annuel de l'IRE* 1996, 196 (extrait); cf. pour un autre précédent: Commission de discipline de l'IRE 29 avril 1993, N° 076/92/F (participation à la gestion journalière de sociétés commerciales pendant deux ans notamment par la participation à des réunions de travail du comité de gestion, la réception et la rédaction de lettres relatives à la stratégie commerciale et d'autres aspects de son partenariat, assistance à un conseil d'administration pour la société, procuration bancaire - radiation).

(203) Commission de discipline de l'IRE 3 avril 1998, N° 0140/98/N.

(204) Commission d'appel de l'IRE 17 septembre 1998, N° 0140/97/N; *Rapport annuel de l'IRE* 1998, 182-183 (reproduit *in extenso*).

d'une manière telle qu'il participait directement ou indirectement à l'administration de ces sociétés, et qu'il a créé la confusion avec la fonction de gérant d'affaires et par conséquent avec la fonction de commerçant. Pour cette raison, une suspension de quinze jours lui a été infligée. La Commission d'appel a considéré ici que la situation avait été entre-temps régularisée et que le comportement non conforme à la déontologie n'avait causé aucun préjudice à des tiers (205).

156. L'interdiction de l'art. 7bis de la Loi du 22 juillet 1953 est confirmée et étendue aux trois années qui précèdent l'exercice de la fonction de commissaire. En vertu de l'art. 12, § 1^{er} de l'A.R. du 10 janvier 1994, le réviseur d'entreprises ne peut accepter aucune mission révisoriale dans une entreprise où il exerce ou a exercé pendant les trois années précédentes soit des fonctions d'administrateur, gérant, délégué de la gestion journalière ou membre du comité de direction. Un membre du personnel ou un stagiaire du réviseur d'entreprises qui se trouverait dans une telle situation ne pourrait pas prendre part à cette mission révisoriale.

ii) Représentation d'une société commerciale

157. Le Conseil de l'IRE estime que l'interdiction d'assumer (in)directement une fonction d'administrateur implique également que l'on ne peut pas représenter la société à titre professionnel. Le Conseil considère que cette décision n'est pas de nature à porter préjudice à la collaboration avec d'autres professionnels dont le statut autoriserait l'exercice de telles fonctions de représentation fiduciaire limitée aux aspects administratifs et comptables d'une société. C'est l'intérêt de relations interprofessionnelles que de permettre une collaboration dans des domaines qui échappent à la compétence du réviseur d'entreprises.

Il y a lieu de faire exception en ce qui concerne les procédures de dépôt des comptes annuels à la Banque Nationale de Belgique. En effet, la possibilité de transmettre ces documents offrirait une garantie aux commissaires sur la conformité des documents déposés à ceux qui ont été approuvés par l'assemblée générale (206).

iii) Domiciliation

158. La Commission juridique de l'IRE a émis l'avis que la domiciliation d'une entreprise commerciale au cabinet d'un réviseur d'entreprises n'était pas un acte de gestion. Néanmoins, ce genre de pratiques et de principes doivent être rejetés car ils pourraient mettre en cause l'indépendance du réviseur parce que la domiciliation est le plus souvent liée à l'exécution de services qui peuvent avoir des relations directes avec la gestion. Cette hypothèse devrait encore, selon certains, être renforcée par le fait que certains cabinets ont pris l'habitude d'établir le siège de sociétés commerciales dont ils assument certaines activités de gestion.

159. La Commission juridique a souligné que dans certains cas, l'interdiction doit être levée, notamment lorsque le réviseur d'entreprises exerce la fonction de liquida-

(205) Commission d'appel de l'IRE 22 octobre 1998, N° 0142/98/N; *Rapport annuel de l'IRE 1998*, 183 (reproduit *in extenso*) (suspension de quinze jours) réforme (en ce qui concerne le taux de la peine) la Commission de discipline de l'IRE 30 juin 1998, N° 0142/98/N (suspension de deux mois).

(206) *Rapport annuel de l'IRE 1993*, 56.

teur. Dans ce cas, le siège de la société en liquidation peut être transféré à son cabinet. En outre, le réviseur d'entreprises peut, dans des circonstances spéciales et pour une période limitée, accepter la domiciliation dans son cabinet. Il serait toutefois recommandé qu'il en demande l'autorisation préalable du Conseil de l'IRE (207).

Lorsque la domiciliation au siège du cabinet s'effectue dans la phase de démarrage d'une société dont les principaux actionnaires ne sont pas domiciliés en Belgique, le Conseil admettrait que, pour une période limitée dans le temps, un réviseur d'entreprises autorise la domiciliation de cette société sans activité en ses bureaux.

Dans un cas particulier, le Conseil a pu constater que la société domiciliée au cabinet du réviseur et dans laquelle ce dernier exerçait des fonctions de commissaire, était une société qui avait cessé toute activité économique réelle, dont l'actionnariat était concentré entre les mains d'une société étrangère dont un membre du personnel détenait la signature sociale et assurait personnellement la gestion administrative. Dans cette circonstance, le Conseil n'a pas cru déceler une infraction aux règles de l'indépendance mais il a cependant conseillé au confrère d'envisager avec la société une solution différente au problème administratif de cette société (208).

4. Liquidateur

160. L'article 7bis de la Loi du 22 juillet 1953 omet intentionnellement de mentionner la fonction de liquidateur. L'article 5 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises confirme ce point de vue. En vertu de cette disposition, le réviseur d'entreprises peut exercer des fonctions, mandats ou missions qui lui sont confiés par les autorités judiciaires, en ce compris la mission de curateur ou dans le cadre de la liquidation de société commerciale (209).

Le Conseil de l'IRE a par conséquent toujours estimé que la fonction de liquidateur relève de la catégorie de missions de confiance et de contrôle, en raison de la nature de l'affaire, fonction dont le réviseur d'entreprises doit pouvoir être chargé et s'est prononcé en faveur de la compatibilité, sous réserve qu'il s'agisse d'une véritable liquidation et non de la poursuite des activités sous le couvert de la liquidation.

Cette décision demeure intégralement applicable aux liquidations amiables. Les pouvoirs conférés au liquidateur ne peuvent comprendre celui de poursuivre l'activité de la société. En outre, lorsque le réviseur exerçait les fonctions de commissaire avant la liquidation, il doit également s'interroger sur l'existence éventuelle d'un conflit d'intérêts. Ce pourrait être le cas si le liquidateur devait porter un jugement sur les travaux du commissaire ou accomplir certains actes dans lesquels le commissaire aurait un intérêt opposé. Lorsqu'il existe un risque de conflit d'intérêts, le commissaire ne pourra pas accepter la mission.

(207) *Rapport annuel de l'IRE* 1984, 120.

(208) *Rapport annuel de l'IRE* 1992, 34; *Vademecum de l'IRE* 2001, 368.

(209) Bull. Q.R., Sén., 15 février 1994, question de Monsieur VALKENIERS, 4917.

S'il s'agit d'une mission judiciaire, la restriction ne sera pas de mise puisque l'activité du réviseur d'entreprises ne peut s'exercer que sous la surveillance du pouvoir judiciaire, dans le cadre d'une procédure qui ne peut avoir qu'un caractère temporaire. Dès lors, il n'y a pas lieu de refuser la désignation d'un réviseur aux fonctions de liquidateur judiciaire, curateur, séquestre, administrateur provisoire ou commissaire au sursis (210).

5. Curateur (dans un établissement de crédit ou une compagnie d'assurances)

161. Le Conseil de l'Institut a été interrogé pour savoir dans quelle mesure un réviseur d'entreprises pourrait exercer des fonctions de curateur dans un établissement de crédit ou une compagnie d'assurances, en raison de cette compétence particulière, alors même que l'institution qui lui a délivré un agrément pourrait être partie à un litige survenant dans le cours de la procédure.

Sur rapport de la Commission des questions éthiques, le Conseil a considéré que la délivrance d'un agrément, voire même la surveillance exercée sur le confrère par l'institution de contrôle prudentiel ne porte que sur les missions pour lesquelles il a été agréé. En d'autres termes, le curateur d'un établissement de crédit ou d'une compagnie d'assurances n'est pas soumis à la surveillance de l'institution de contrôle prudentiel pour l'exercice de sa mission de curateur; seul le tribunal de commerce est compétent et plus particulièrement le juge-commissaire.

Si l'institution de contrôle prudentiel interférait dans l'exécution de la mission du curateur, le réviseur d'entreprises devrait conclure immédiatement à l'existence d'un conflit d'intérêts qui lui imposerait de démissionner en application de l'article 7 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994.

Le fait que le curateur pourrait être amené à mettre en cause la responsabilité d'un confrère qui est également titulaire d'un agrément, voire même de l'institution de contrôle prudentiel, ne constitue pas en soi un obstacle à l'accomplissement de ses fonctions. En toute hypothèse, le réviseur devra examiner dans quelle mesure cette situation ne porte pas préjudice à son indépendance dans l'opinion qu'il doit émettre dans d'autres missions, ni à la bonne exécution de sa fonction de curateur (211).

6. Séquestre d'actions

162. Un confrère qui a été approché par une entreprise qui voulait lui confier la mission de mise en dépôt des actions dont elle était propriétaire a demandé l'avis du Conseil. Le Conseil renvoie d'abord à son rapport annuel de 1987 dans lequel il est stipulé que le réviseur d'entreprises peut accepter une mission relative au séquestre sans qu'il y ait incompatibilité avec les règles de la profession (212).

(210) *Rapport annuel de l'IRE*, 1987, 56.

(211) *Rapport annuel de l'IRE* 1998, 47.

(212) *Rapport annuel de l'IRE* 1987, 56.

Cela implique que la fonction de gardien d'actions peut également être confiée à un réviseur d'entreprises à la condition que ce dernier ait pris les mesures de sécurité nécessaires pour s'acquitter de sa mission avec la diligence requise. Lorsque le réviseur d'entreprises remplit une fonction de commissaire, il faut vérifier si cette autorisation de principe est compatible avec les règles en matière d'indépendance. Dans ce contexte, il semble exclu que le commissaire puisse jouer le rôle de dépositaire des actions de la société contrôlée ou d'une société liée à celle-ci. Une telle mission serait de nature à compromettre son indépendance. La fonction de dépositaire d'actions pourrait faire naître un conflit d'intérêts avec un groupe d'actionnaires, ce qui est inacceptable. De plus, un certain nombre de problèmes susceptibles de survenir dans l'exercice de la mission complémentaire pourraient avoir des conséquences négatives sur l'exercice de la mission légale.

Lorsqu'une société de réviseurs est concernée, la fonction de gardien ne peut être exercée par la société ou par les associés si la société ou un de ses membres exerce la fonction de commissaire auprès de la société commerciale ou d'une société liée dont les actions doivent être gardées.

7. Mandat d'administrateur au sein d'une ASBL

163. Le Conseil a été interrogé, à maintes reprises, pour savoir si un réviseur d'entreprises pouvait exercer la fonction d'administrateur dans une ASBL.

L'article 7bis de la Loi du 22 juillet 1953 créant un Institut de Réviseurs d'Entreprises interdit au réviseur d'entreprises d'exercer des activités commerciales ou des fonctions d'administrateur ou de gérant de sociétés commerciales ou de sociétés à forme commerciale autres que professionnelles ou interprofessionnelles sauf lorsque ces fonctions leur sont confiées par un tribunal. La fonction d'administrateur dans une ASBL n'est pas visée par cette disposition. Ceci a d'ailleurs été confirmé lors des travaux parlementaires de la Loi du 21 février 1985 (213).

En contrepartie, l'article 4 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 est plus large. Il y est stipulé qu'il est interdit au réviseur de participer à la gestion de toute entreprise, au sens de l'article 1^{er} de la Loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité des entreprises, à l'exception des sociétés professionnelles et interprofessionnelles. Maintenant, l'article 1^{er} de la Loi comptable est également applicable à certaines ASBL, étant donné que l'article 1^{er}, 4^o stipule que la Loi est applicable aux institutions, détenant ou non la personnalité juridique, qui exercent avec ou sans but lucratif une activité commerciale, financière ou industrielle et auxquelles les dispositions de la loi sont déclarées applicables par arrêté royal. Sans aucun doute, l'article 4 a) de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 sera également applicable aux situations dans lesquelles la Loi du 17 juillet 1975 est rendue applicable par loi particulière. Sont entre autres visés, les hôpitaux, les caisses d'assurance-maladie, les services médicaux inter-entreprises, les maisons de repos ainsi que toutes les autres ASBL qui ont un conseil d'entreprise.

Dans son Avis du 30 septembre 1991 sur le règlement de discipline, le Conseil supérieur du Revisorat d'Entreprises (aujourd'hui Conseil supérieur des Professions éco-

(213) *Doc. parl., Sén.* 1983-1984, n° 715/2, 35.

nomiques) stipulait que: «Vu que la distinction entre des objectifs commerciaux et non-commerciaux s'estompe et n'existe même plus du tout dans les pays qui nous entourent, il serait souhaitable d'étendre l'incompatibilité de la participation à la gestion avec la représentation à toute activité d'entreprise, que le but de l'entreprise soit oui ou non lucratif. Il va de soi que l'adhésion à des associations sans but lucratif qui n'ont pas d'activités d'entreprise ne sont pas concernées par cette interdiction.»

La Commission des questions éthiques pourrait par conséquent recommander qu'il soit permis à un réviseur d'entreprises d'accepter un mandat d'administrateur dans une ASBL.

Le Conseil supérieur opère une distinction dont il ressort que les membres de la profession doivent pouvoir accepter une fonction dans une ASBL qui n'exerce pas d'activité commerciale. La Commission des questions éthiques se rallie également à cette opinion. Les réviseurs d'entreprises doivent être autorisés à remplir des fonctions et à jouer un rôle social dans des institutions qui ne recherchent pas de bénéfices. Il est d'ailleurs recommandé que ces éventuelles fonctions soient exercées complètement «à titre gratuit».

164. Lorsqu'un doute subsiste quant à la notion d'«activité commerciale», il sera souvent utile de demander l'avis de l'Institut.

Dans les quatre cas qui ont été soumis à la Commission des questions éthiques, on est arrivé à l'analyse suivante:

- a) Un confrère demande s'il est possible d'être administrateur-trésorier d'une ASBL pour sportifs amateurs. Dans la mesure où cette ASBL n'exerce aucune activité commerciale, le réviseur d'entreprises peut y exercer une fonction d'administrateur.
- b) Dans un autre cas, la question soulevée avait trait à un secrétariat social. En application de la Loi, le secrétariat social doit être créé sous la forme d'une ASBL. Le fait que le secrétariat social soit organisé suivant les principes d'une entreprise, notamment en ce qui concerne la raison sociale, a pour conséquence qu'il n'est pas permis au réviseur d'entreprises d'exercer la fonction d'administrateur.
- c) Dans un troisième cas, un confrère a demandé s'il était possible d'exercer une fonction d'administrateur dans un établissement scolaire. La Commission des questions éthiques estime que pareille fonction est compatible avec la profession.
- d) Des fonctions d'administrateur dans une Chambre de Commerce ont également été acceptées. Il n'y a aucune raison d'opérer une distinction selon que l'ASBL soit oui ou non orientée vers une activité économique.

8. Fonction publique

165. Le commissaire ne peut exercer dans les liens de subordination une fonction rémunérée par l'Etat, les Régions, les Communautés, les provinces, les communes, les agglomérations et fédérations de communes, ou par un service public qui dépend de ces personnes morales de droit public (art. 7bis, 3° de la Loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Reviseurs d'Entreprises).

i) Mandat en tant que membre d'un organe législatif

166. Au cours des travaux parlementaires de la Loi du 21 février 1985, il a été précisé qu'un réviseur d'entreprises peut également exercer un mandat politique (214).

(214) *Doc. parl.*, Sén. 1983-84, n° 715/2, 35.

Les fonctions électives échappent nécessairement au concept de «subordination» figurant dans l'article *7bis* de la Loi du 22 juillet 1953.

167. Les parlementaires, conseillers régionaux, conseillers communautaires, conseillers provinciaux, conseillers communaux peuvent exercer leurs activités politiques sans que ceci porte préjudice à la poursuite de leur profession. La seule question posée concerne l'exercice de missions révisorales dans des sociétés dépendant des autorités publiques au niveau du pouvoir concerné.

168. Le commissaire doit en tout temps conserver une attitude objective et impartiale (art. 8 de l'A.R. du 10 janvier 1994). La personne qui exerce des fonctions électives peut-elle satisfaire à cette condition? Le Conseil de l'IRE estime qu'une réponse positive peut être donnée bien que deux réserves doivent être apportées.

D'abord, le réviseur doit toujours examiner, dans les circonstances concrètes de l'entreprise concernée, si son objectivité est assurée aux yeux des tiers intéressés. En cas de doute, il préférera s'abstenir.

Ensuite, il est évident qu'une autre conclusion s'impose lorsque le réviseur est impliqué dans des fonctions de gestion, que ce soit indirectement ou uniquement à titre provisoire (215).

ii) Mandat politique au niveau exécutif

169. Sur proposition de la Commission des questions éthiques, le Conseil de l'IRE a également examiné la compatibilité d'une fonction politique exécutive avec l'exercice de la profession.

En ce qui concerne le réviseur d'entreprises qui accepte sur le plan national, communautaire ou régional, une fonction qui lui confère la direction politique d'un département du pouvoir exécutif (notamment Ministre ou secrétaires d'Etat), ou qui agit comme collaborateur d'une personne à qui cette direction est attribuée (chef de cabinet, collaborateur de cabinet, etc.), quelle que soit la dénomination de cette fonction, pour autant que la personne concernée ne soit pas intégrée au cadre des fonctionnaires, le Conseil de l'IRE a adopté la position suivante.

1°) Les fonctions visées par le présent avis ne sont pas, en principe, considérées comme des activités exercées dans des liens de subordination au sens de l'article *7bis* de la Loi du 22 juillet 1953 et ne mettent pas en péril la dignité ni l'indépendance du réviseur d'entreprises. Elles n'imposent pas au réviseur d'entreprises de démissionner.

2°) Le réviseur d'entreprises qui accepte une telle fonction s'abstient pendant sa durée, sauf dérogation spéciale accordée par le Conseil, d'assurer la responsabilité de toute mission révisorale, y compris comme représentant d'une société de révision.

(215) *Rapport annuel de l'IRE 1995*, 61; *Vademecum de l'IRE 2001*, 372.

Il s'abstient de signer lui-même le courrier professionnel adressé aux entreprises et institutions dans lesquelles son cabinet exerce une mission révisoriale. Ce courrier sera signé par un autre réviseur d'entreprises auquel il fera appel dans le respect de l'article 18 de l'A.R. du 10 janvier 1994.

3°) Le réviseur d'entreprises qui accepte une telle fonction est tenu de fournir au Conseil toutes les indications nécessaires au sujet de la façon dont son cabinet ou le cabinet dont il fait partie sera géré pendant le temps de son empêchement. Au cas où le réviseur d'entreprises ne fournirait pas les garanties nécessaires de ce que les clients ne subiront pas de préjudice, le Conseil de l'IRE peut lui imposer de demander son omission du tableau pour la période pendant laquelle il exercera la fonction.

4°) Le réviseur d'entreprises qui occupe une telle fonction ne peut accepter ou poursuivre directement ou indirectement par des personnes avec lesquelles il entretient des liens de collaboration professionnelle, une mission révisoriale dans une institution qui ressort de la compétence de ce département ou qui en subit la tutelle directe. L'article 12, § 1^{er} de l'A.R. du 10 janvier 1994 est d'application.

Tant pendant qu'après l'exercice de sa fonction le réviseur d'entreprises concerné s'abstiendra de donner des avis ou rapports dans des cas où il a participé au processus de décision.

5°) Les pièces et la correspondance émanant du cabinet du réviseur d'entreprises concerné peuvent continuer à mentionner son nom comme cela se faisait antérieurement. Sauf autorisation du Conseil, il renoncera cependant à toute fonction d'administrateur ou gérant de la société de réviseurs (216).

Les dispositions qui ont été établies par le Conseil de l'IRE ont été formellement confirmées par l'insertion de l'art. 5, § 6 de l'A.R. du 20 avril 1989 établissant le règlement d'ordre intérieur de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises. Le membre qui exerce un mandat politique conserve sa qualité de membre inscrit au tableau avec obligation de payer les cotisations. Mais, il s'abstiendra de signer la correspondance et les rapports professionnels et, plus généralement, d'exercer toute activité professionnelle durant la période où il est empêché.

iii) Commissaire du gouvernement

170. Le commissaire du gouvernement ne se trouve pas nécessairement dans des liens de «subordination».

171. En l'absence d'autorisation explicite, l'interdiction de l'exercice de la fonction comme commissaire du gouvernement par un réviseur d'entreprises doit nécessairement être analysée selon le contenu concret de la mission. Fondamentalement, elle consiste à ce que la personne assumant la fonction de commissaire du gouvernement soit chargée de surveiller certaines institutions et exerce de cette manière, au nom du gouvernement, un contrôle sur les activités des organismes en question. Le

(216) *Rapport annuel de l'IRE 1995*, 61; *Vademecum de l'IRE 2001*, 372-373.

Conseil de l'IRE juge la fonction assez comparable à celle d'un commissaire, à l'exception toutefois que le commissaire du gouvernement siège dans le conseil d'administration avec une voix consultative et surtout qu'il peut opposer un veto à certaines décisions contraires à la loi ou à l'intérêt général, dans le cadre desquelles il intervient, le cas échéant, comme représentant du pouvoir exécutif dans l'accomplissement de la politique.

Cette dernière compétence pourrait se comparer à celle du commissaire agréé auprès de la Commission bancaire et financière (art. 55 de la Loi du 22 mars 1993 sur le statut et la surveillance des établissements de crédit) et à celle du commissaire agréé auprès de l'Office de Contrôle des Assurances (art. 40 de la Loi du 9 juillet 1975 relative au contrôle des entreprises d'assurances). Le commissaire du gouvernement n'a cependant pas seulement un devoir d'information, avec le droit de veto y afférent, vis-à-vis des décisions qu'il juge contraires à la loi, au décret, aux statuts mais aussi vis-à-vis des décisions qui vont à l'encontre de l'intérêt général. Cette appréciation est impossible sans participer à la gestion. Compte tenu de l'art. 4 a) de l'A.R. du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises, stipulant que le réviseur doit s'abstenir, directement ou indirectement, de toute participation à la gestion, cela implique que le réviseur d'entreprises ne peut accepter la fonction susmentionnée de commissaire du gouvernement.

En conclusion, la mission du commissaire du gouvernement ne serait compatible avec celle de réviseur d'entreprises, que dans la mesure où elle pourrait s'exercer de façon totalement indépendante sans que l'intéressé puisse être tenu de suivre les directives que lui aurait données son mandant. Dans ce cas, on ne comprend pas très bien pourquoi de telles responsabilités ne pourraient pas se traduire par une simple mission ordinaire du réviseur auprès des institutions d'intérêt public (217).

iv) Juges non-professionnels

172. Les fonctions judiciaires (telles que celle de juge consulaire ou juge social) qui n'emportent pas de subordination, sont considérées comme compatibles (218).

v) Membre à plein temps du Conseil de la Concurrence

173. Le Conseil a décidé que l'exercice de la profession de réviseur d'entreprises est incompatible avec la fonction de membre à temps plein du Conseil de la Concurrence, plus particulièrement pour les prescriptions de l'article 17 des Lois coordonnées relatives au Conseil de la Concurrence du 1^{er} juillet 1999. L'art. 17, § 4, alinéa 3 de ces Lois coordonnées stipule: «Pendant toute la durée de leur mandat, le président, le vice-président et les deux membres qui sont désignés pour une fonction à temps plein ne peuvent exercer aucune autre activité professionnelle. Le Roi peut, toutefois, sur proposition du Ministre, autoriser l'exercice d'une activité professionnelle complémentaire et supplémentaire, pour autant que cette activité soit compatible avec l'exercice d'un mandat au Conseil pour la Concurrence» (219).

(217) *Rapport annuel de l'IRE* 1994, 44-45.

(218) *Vademecum de l'IRE* 2001, 361.

(219) *Rapport annuel de l'IRE* 2000, 32.

9. Missions réservées à d'autres professionnels

174. Le réviseur d'entreprises ne peut exercer des missions qui relèvent d'un domaine d'autre profession, sauf dans la mesure où celles-ci ont été déclarées compatibles avec l'exercice de la profession par la loi ou les règlements (art. 4 de l'A.R. du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises).

Assister un associé dans l'exercice du pouvoir individuel d'analyse et de contrôle est un monopole réservé à l'expert-comptable (art. 166 du Code des sociétés).

B. Activités annexes autorisées

1. Membre d'un comité de gestion d'un fonds de garantie

175. A plusieurs reprises, les autorités publiques souhaitent faire appel à la compétence d'un réviseur dans le domaine de l'analyse des états financiers, pour renforcer l'expertise de certains organismes publics. A titre d'illustration, on peut mentionner la «Vlaamse Commissie voor Preventief Bedrijfsbeleid»; le Comité de Gestion du Fonds de Garantie pour la Région de Bruxelles-Capitale, le Comité de Surveillance chargé du suivi des participations d'une intercommunale. Le Conseil de l'IRE considère que de telles fonctions sont compatibles avec l'exercice de la profession de réviseur d'entreprises, dans la mesure où elles ne conduisent pas le réviseur à s'impliquer dans la gestion d'une entreprise au sens de la loi comptable (*supra* n° 154). Le réviseur d'entreprises peut être invité à fournir des services d'expert externe, mais il ne peut en aucune façon être membre d'un comité qui exerce des responsabilités de gestion au sein d'une entité susceptible d'être qualifiée d'entreprise au sens de la loi comptable. Le réviseur d'entreprises qui occupe de telles fonctions doit en outre prêter attention à l'existence éventuelle de certains conflits d'intérêts (220).

2. Commissaire spécial auprès de l'Office de Contrôle des Assurances

176. La fonction de commissaire spécial, désigné par l'Office de Contrôle des Assurances en application de l'article 26, § 4, 1° de la Loi du 9 juillet 1975 concernant le contrôles des entreprises d'assurances, peut être confiée à un réviseur d'entreprises. L'intervention d'un commissaire spécial est en effet assimilable à celle du commissaire désigné par un tribunal conformément à l'article 7*bis*, 2° de la Loi du 22 juillet 1953. En outre, le commissaire spécial exerce ses fonctions sous la surveillance de l'Office de Contrôle (221).

IV. Interdiction de publicité

177. Comme pour la plupart des professions libérales, il existe pour le réviseur d'entreprises un certain nombre de règles concernant la façon de se faire connaître auprès du public. Dans le passé, l'interprétation stricte de l'interdiction de publicité, telle qu'elle est reprise dans l'article 3 de l'arrêté royal du 16 mars 1957 autrefois en vigueur, a fait coulé beaucoup d'encre et a donné lieu à d'amples discussions et condamnations disciplinaires. Depuis lors, cette matière est en constante évolution et est provisoirement synthétisée dans les articles 26 et 27 de l'A.R. du 10 janvier 1994

(220) *Rapport annuel de l'IRE 1998*, 45.

(221) *Rapport annuel de l'IRE 1998*, 45.

relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises. Il est désormais stipulé comme règle générale que la publicité est en principe autorisée. Le démarchage, par contre, est interdit, vu qu'il doit être considéré comme une technique commerciale contraire à la dignité de la fonction et à l'éthique de la profession libérale (222).

A. Interdiction de démarchage

178. Le démarchage (223) ou offre de services sont interdits au réviseur d'entreprises (art. 26, alinéa 1^{er} de l'arrêté royal du 10 janvier 1994). La notion «offre de services» doit être comprise dans son sens juridique, c'est-à-dire une offre contenant des indications suffisantes sur la nature des prestations et le prix (224). Le texte projeté initialement reprenait le libellé de l'arrêté royal de 1957 et évoquait une offre non sollicitée de services. C'est à la demande du Conseil d'Etat que le terme «non sollicité» a été considéré comme superflu lorsque ces mots sont utilisés en combinaison avec offre de services. Il ne peut être dans l'intention du législateur d'avoir empêché les membres de l'Institut de remettre une offre qui leur est demandée ou de répondre à un appel d'offres diffusé par un pouvoir public (225). Doit être considérée comme «démarchage», toute formule d'offre conjointe ou de remise de prix concernant plusieurs services de natures différentes dont une mission révisoriale (226).

Un réviseur a écrit une lettre à un client dont le réviseur savait pertinemment que le confrère dont il était précédemment l'associé occupait le mandat de le commissaire. Il l'a écrit à un moment où l'intéressé savait de par son expérience professionnelle antérieure que le mandat du réviseur prenait fin. La Commission de discipline a estimé que la lettre contenait une offre de services non sollicitée puisque 1°) l'intéressé laisse apparaître dans la même lettre qu'il est à même d'offrir une grande qualité révisoriale et qu'en outre, en raison des connaissances qu'il a acquises concernant ce dossier, il est en mesure de faire une offre avantageuse; 2°) les honoraires présentés pour le mandat de commissaire ne semblent pas être dépourvus d'un certain sens du commerce; 3°) l'intéressé, toujours dans la même lettre, réfère à l'agréable entretien qu'il a eu avec le responsable de la société le 30 novembre 1994, soit un an et demi avant la rédaction de cette lettre. La Commission d'appel a confirmé le jugement prononcé par la Commission de discipline (227). La Commission d'appel a jugé la méthode commerciale du réviseur concerné également déloyale vis-à-vis du confrère en lançant une gigantesque offre de services sans prendre contact avec le confrère qui

(222) V. VAN DE WALLE, «Deontologie van de bedrijfsrevisor», dans *De revisorale controle van de statutaire en geconsolideerde jaarrekeningen*, Bruxelles, Bruylant, 2000, 44.

(223) Il importe peu pour l'application des règles que dans le texte néerlandais de l'art. 26 de l'A.R. du 10 janvier 1994, les notions de démarchage et offre de services soient liées par «et», tandis que dans le texte français, elles sont liées par «ou».

(224) Cf. autrement: Commission de discipline de l'IRE 29 mars 1996, N° 0112/95/N; *Rapport annuel de l'IRE* 1995, 185 (l'offre de services ne peut être comparée avec l'offre du droit des contrats); Commission de discipline de l'IRE 4 décembre 1996, N° 0121/96/F; *Rapport annuel de l'IRE* 1996, 203 (que le fait que cette offre se soit passée sans indication du prix des services offerts n'est pas pertinent; qu'effectivement, cette offre s'est passée dans le cadre d'un démarchage par (X), société commerciale alors que pareil démarchage, qu'il soit direct ou indirect, est interdit pour le réviseur d'entreprises par l'art. 26, 1° de l'A.R. du 10 janvier 1994).

(225) *Rapport annuel de l'IRE* 1993, 32.

(226) *Rapport annuel de l'IRE* 1995, 70.

(227) Commission de discipline de l'IRE 26 mars 1997, N° 0122/96/N; *Rapport annuel de l'IRE* 1996, 207.

exerce un mandat de commissaire. La Commission d'appel a décidé que l'attitude de l'intéressé représente plus qu'une simple divergence de vues entre deux réviseurs d'entreprises; que par le biais d'une offre de services contraire à la déontologie, il a tenté d'obtenir ce que ne pouvaient lui assurer des négociations avec son confrère (...); qu'il a adopté une attitude indigne du réviseur d'entreprises, non seulement vis-à-vis de son confrère, mais aussi vis-à-vis des clients (228).

Un réviseur a envoyé des lettres à des dizaines d'écoles supérieures. Dans cette lettre, a) il disait que la lettre avait trait au contrôle révisoral relatif aux nouvelles écoles supérieures de la Communauté Flamande; b) il rappelait le fait que quatre semaines auparavant, au moyen d'une lettre accompagnée d'une brochure présentant «des informations avaient été fournies sur les activités de notre cabinet»; c) le réviseur concerné proposait son «expertise et assistance», pour ce qui concernait les aspects comptables du fonctionnement de votre école supérieure; d) il demandait de compléter un formulaire joint à la lettre «afin de pouvoir vous expliquer concrètement notre offre et dans l'espoir d'une collaboration éventuelle», offrant la possibilité de se rencontrer dans le courant des trois premières semaines de septembre. Interpellé à ce sujet par l'Institut, le réviseur a déclaré que «pour cause de surmenage pendant la période normale de congé, un certain nombre de lettres standards ont été signées et ont pu être envoyées dans des conditions strictes». Cette façon d'agir où d'une part, il est fait usage de données comparatives concernant le prix, que ce soit suivant la formulation assez vague de «conditions particulièrement avantageuses» et où d'autre part, l'intéressé se déplacera à l'institution en vue d'un contact personnel (peut-être par une visite sur place, mais peut-être aussi par téléphone, par lettre, etc.) pour que les négociations soient menées à terme, doit être qualifiée de démarchage interdit par l'article 26 de l'A.R. du 10 janvier 1994. On peut s'attendre d'un réviseur d'entreprises, même en période de vacances et même s'il y a surmenage, que pareilles lettres ne soient non seulement pas envoyées mais ne soient pas non plus signées, voire même, pas rédigées (229).

179. Il est interdit au réviseur d'entreprises d'effectuer directement ou indirectement une offre de plusieurs services liés ou non dont une mission révisorale. La rémunération d'une mission révisorale ne peut en aucune façon dépendre d'autres services effectués dans la même entreprise ou une entreprise liée par le réviseur d'entreprises ou par une personne avec laquelle il existe un lien de collaboration professionnelle (art. 26, alinéa 2 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994). Cette disposition interdit au réviseur d'entreprises de procéder à un acte de démarchage sous la forme d'une offre conjointe ou d'une remise de prix concernant plusieurs services de natures différentes dont une mission révisorale. La mission révisorale doit être autonome et son budget suffisant. En conséquence, il est interdit de la faire dépendre de la rémunération d'autres services effectués dans la même entreprise ou une entreprise liée (230).

L'art. 26, alinéa 2 de l'A.R. du 10 janvier 1994 a effectivement trait à une mission révisorale allant de pair avec une mission non révisorale. Sont donc clairement interdites aux termes de cet article 26, une offre conjointe de services fiscaux et réviso-

(228) Commission d'appel de l'IRE, N° 0122/96/N; *Rapport annuel de l'IRE 1997*, 195.

(229) Commission d'appel de l'IRE 26 septembre 1996, N° 0112/95/N; *Rapport annuel de l'I.R.E 1996*, 194 (suspension d'un mois) confirme la Commission de discipline de l'IRE 29 mars 1996, N° 0112/95/N; *Rapport annuel de l'IRE 1995*, 185 (suspension d'un mois).

(230) *Rapport annuel de l'IRE 1993*, 32.

raux ou une rémunération de ces mêmes services pour une somme globale forfaitaire ou non ou encore la rémunération indirecte d'une mission révisorale dans une filiale par la rémunération d'autres services révisoraux ou non, prestés pour la société mère. (231).

Dans une lettre, un réviseur (non sollicité) offrait son savoir-faire en matière de contrôle révisoral et ce «à des conditions particulièrement avantageuses» ainsi que «son expertise et son soutien concernant les aspects comptables du fonctionnement des nouvelles écoles supérieures». C'est encore un service qui est offert conjointement au contrôle révisoral qui n'en relève pas, ce qui est explicitement interdit par l'art. 26, alinéa 2 de l'A.R. du 10 janvier 1994 (232).

180. L'article 26, alinéa 2 de l'A.R. du 10 janvier 1994 s'applique, de la même façon, à un cabinet en soi et à un groupement interprofessionnel.

Dans l'hypothèse du cabinet unique si, une offre est faite pour plusieurs services de nature différente mais néanmoins compatibles, devra nettement distinguer la mission révisorale des autres services et offrir au client la possibilité de choisir uniquement les missions révisorales. Une distinction claire devra également être opérée dans les honoraires. Et en aucun cas, la rémunération de la mission révisorale ne peut dépendre des autres services.

Lorsque les offres sont faites par des personnes qui exercent des professions différentes, même s'il existe entre elles un lien de collaboration professionnelle, il ne peut être question d'une offre conjointe. Chacun des professionnels concernés doit prendre la responsabilité de l'engagement pour la partie qui le concerne. Il est absolument exclu que quelqu'un n'ayant pas la qualité de réviseur d'entreprises puisse engager un réviseur d'entreprises. De plus, le fait de signer sur du papier à lettre, avec l'entête des titulaires d'une autre profession, entraîne la confusion. Une telle pratique ne peut pas être acceptée.

Dans l'hypothèse d'une offre internationale, le cabinet belge de réviseurs ne peut être lié sans l'autorisation individuelle de ce dernier. Il serait contraire à la déontologie de signer un accord de collaboration professionnelle internationale qui ne respecterait pas l'autonomie du réviseur d'entreprises (233).

Un cas d'application intéressant de la jurisprudence disciplinaire concernait une société de réviseurs faisant partie d'un réseau international. En l'espèce, le Bureau A, Management Consultants, proposait des services, notamment de révisorat, à des écoles supérieures. Selon la Commission de discipline, il n'était pas impensable que les destinataires considèrent le Bureau A, Management Consultants comme mandataire apparent du Bureau A, Réviseurs d'Entreprises. D'un point de vue déontologique, ceci n'est pas permis vu l'interdiction d'offrir des services. La défense du Bureau A, Réviseurs d'Entreprises, stipulant que l'acte du Bureau A, Management Consultants

(231) *Rapport annuel de l'IRE 1995*, 69.

(232) Commission d'appel de l'IRE 26 septembre 1996, N° 0112/95/N (suspension d'un mois).

(233) *Rapport annuel de l'IRE 1995*, 69.

est un acte de tiers qui le dégage de toute responsabilité pour atteinte à l'art. 26, alinéa 2 de l'A.R. du 10 janvier 1994, a par conséquent été rejetée par la Commission de discipline. La Commission de discipline a estimé qu'une peine disciplinaire devait être infligée à l'encontre de la société de révision de manière à veiller définitivement à ce que l'indépendance au sein du groupe dont elle fait partie soit garantie efficacement et dans toutes les circonstances, notamment par le fait que les associés vont effectivement tenir compte des obligations spécifiques liées à la profession de réviseur d'entreprises. Tenant compte du fait que la société de réviseurs n'avait jusqu'ici pas encore fait l'objet d'une sanction disciplinaire, cette sanction a été réduite à une réprimande (234).

B. Interdiction de publicité

1. Notion de publicité

181. Le réviseur d'entreprises peut communiquer publiquement des informations objectives relatives à son cabinet pour autant qu'il ne manque pas à la discrétion qui sied aux membres de la profession. En aucune façon, il ne peut faire référence à des éléments, comparatifs ou non, de tarif ou de qualité. Les procédés publicitaires, quels que soient les médias utilisés, qui n'ont pas pour objet de communiquer des informations objectives, ne sont pas conformes à la déontologie (art. 27, alinéa premier de l'A.R. du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises). Le respect de cette disposition doit être vérifié objectivement. L'intention des parties de vouloir ou non faire de la publicité n'est pas pertinente (235).

Dans le magazine «Ondernemen» édité par la Chambre de Commerce et d'Industrie de Leuven est paru le compte rendu suivant: cabinet X: révisorat à la mesure de l'entreprise (après une brève localisation du révisorat d'entreprises en Belgique) «Le réviseur d'entreprises X a réagi de manière appropriée à cela en automatisant le plus possible les activités de contrôle de sorte qu'il dispose à présent de davantage de temps pour donner des conseils (...). Dans le cabinet X, les programmes de travail sont adaptés aux besoins de chaque client-entreprise si bien que l'on peut réellement parler de «service sur mesure». Les honoraires peuvent ainsi être fortement comprimés.» La Commission de discipline a estimé que dans ce cas-ci, la limite de l'information autorisée avait été clairement dépassée du fait qu'une comparaison était opérée avec d'autres cabinets – même si ces derniers n'étaient pas cités nominativement – qui ne pouvaient pas «offrir des programmes de travail adaptés aux besoins de tout client-entreprise» (236).

Dans le magazine «le Marché» est paru un article précisant ceci: «Le cabinet A est une des principales organisations d'experts-comptables, comptant plus de 840 asso-

(234) Commission de discipline de l'IRE 4 décembre 1996, N° 0121/96/F; *Rapport annuel de l'IRE 1996*, 203; cf. dans le même sens: Commission de discipline de l'IEC 14 juillet 1989, N°7714/BVDS/IH/ij (un cas similaire concernait une société d'experts-comptables belges qui possédait une société sœur aux Pays-Bas avec une dénomination identique. La société néerlandaise d'experts-comptables a fait de la publicité en Belgique par le biais de démarchage actif auprès des clients. L'expert-comptable concerné a fait valoir pour défense qu'en tant que propriétaire du bureau d'administration néerlandais, il n'était pas soumis à la législation belge et qu'il ne devait pas justifier les actes qu'il posait au nom de son cabinet néerlandais. Cette défense a cependant été rejetée. En appel, il a admis avoir peut-être été trop expéditif en mentionnant dans cette circulaire également sa société belge (Commission d'appel de l'IEC 29 février 1990, N° 5054.2N.44)).

(235) Commission de discipline de l'IRE 21 février 1986, N° 01/85/N.

(236) Commission de discipline de l'IRE 24 novembre 1992, N° 057/92/N.

ciés réunis dans 42 cabinets du groupe. Avec ses 230 bureaux répartis sur 29 pays, ce sont plus de 5000 personnes qui sont employées dans 29 pays. Un des principaux associés en Belgique est le cabinet Y qui possède 15 bureaux régionaux, emploie 300 personnes et réalise un chiffre d'affaires de 500 millions d'honoraires par an. Vu les modifications apportées au droit des sociétés dans lesquelles la fonction de commissaire est réservée aux membres de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises, Messieurs R et S ont été fait membres, en Belgique, de l'association spécialisée dans l'audit des petites et moyennes entreprises. Ils ont deux bureaux situés à ...». Ceci fut clairement considéré comme une publicité (237).

182. La Commission des questions éthiques de l'IRE a souligné que le volume d'informations objectives qui peut être communiqué en application de l'article 27 de l'A.R. du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises est directement lié aux médias utilisés ainsi qu'à la diffusion donnée aux messages. Plus le média est de large diffusion, plus il convient de limiter l'information car on court davantage le risque d'un manque d'objectivité. Il y aura manque d'objectivité dès l'instant où le texte suggère un jugement de valeur ou dès l'instant où le message s'efforce de suggérer la différence entre la qualité des services de l'annonceur et celle de ses confrères.

Selon la Commission des questions éthiques, ces règles sont applicables à la communication publique d'informations. Elles ne s'appliquent pas directement aux communications qui sont adressées à un destinataire déterminé ou à un petit nombre de destinataires, par exemple, l'information préalable du conseil d'entreprise, un séminaire réservé aux clients, un document de présentation du cabinet qui n'est remis que sur demande. Toutefois, même dans cette hypothèse, le réviseur d'entreprises devra limiter son message à des informations objectives et éviter toute forme de comparaison de tarifs ou de qualité même dans des formulaires de distribution restreinte.

Lorsque le formulaire est établi au nom de plusieurs membres d'un réseau qui exercent des activités professionnelles différentes, la Commission des questions éthiques recommande que cette annonce distingue très clairement les services rendus par chaque membre du réseau en s'abstenant de toute confusion entre les activités (238).

2. Participation à des interviews

183. Un réviseur d'entreprises peut participer à un entretien public portant sur des questions de nature professionnelle et émettre, au cours de celle-ci un avis objectif. Le fait de participer à une interview organisée par des journalistes en ne répondant que des généralités sur sa conception de la profession et en ne s'adonnant publiquement à aucune communication sur l'organisation du cabinet, la taille de celui-ci, ses services spécifiques et ses clients, ne peut donner lieu à une poursuite disciplinaire (239).

(237) Commission de discipline de l'IRE 21 février 1986, N° 01/85/N.

(238) *Rapport annuel de l'IRE* 1995, 66; *Vademecum de l'IRE* 2001, 435.

(239) Commission d'appel de l'IRE 7 novembre 1990, N° 027/90/F; *Rapport annuel de l'IRE* 1991, 130; *Vademecum de l'IRE* 2001, 437 (extrait) confirme la Commission de discipline de l'IRE 12 avril 1990, N° 027/90/F.

184. Lorsqu'un réviseur d'entreprises se rend à une interview, il doit prendre ses responsabilités en ce qui concerne le déroulement de celle-ci. Il est indispensable que le texte soit soumis avant publication. Après lecture préalable du texte, il est encore possible d'y apporter, le cas échéant, certaines rectifications (240).

3. Mentions sur le papier à lettre

185. La mention sur le papier à lettre «membre de X International, organisation mondiale regroupant des experts-comptables possédant une qualification équivalente dans leur pays» a été considérée comme suggérant que l'on peut fournir, par le biais du lien, des services non limités territorialement et de qualité équivalente quel que soit l'endroit où ils sont fournis (241).

4. Mention publique de clients

186. Sans préjudice du fait que des rapports doivent être publiés en application de la loi, le réviseur d'entreprises ne peut pas évoquer publiquement ou dans des brochures le nom d'un de ses clients. Dans des cas exceptionnels, il peut être dérogé à cette règle avec l'autorisation du client ainsi que du président de l'Institut (art. 27, alinéa 3 de l'A.R. du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises) (242).

C. Mention des spécialisations

187. Le Conseil de l'IRE estime que l'utilisation de la mention de spécialiste devrait être réservée aux trois hypothèses suivantes:

- lorsque le réviseur d'entreprises est officiellement inscrit sur une liste qui confère une qualité de spécialiste directement ou indirectement; on citera par exemple, les agréments délivrés par les pouvoirs publics: Commission bancaire et financière, Office de Contrôle des Assurances, Consultant de la Région wallonne, etc.;
- pour un diplôme délivré par un enseignement reconnu par les pouvoirs publics belges ou étrangers;
- pour un titre professionnel équivalent à celui de réviseur d'entreprises ou compatible avec celui-ci délivré par un organisme professionnel étranger (243).

D. Sponsoring

188. Plusieurs confrères ont adressé des demandes au Conseil de l'Institut relatives à des pratiques que l'on pourrait qualifier de sponsoring.

(240) Commission de discipline de l'IRE 19 janvier 1993, N° 054/91/N; *Rapport annuel de l'IRE 1992*, 162.

(241) Commission de discipline de l'IRE 21 février 1986, N° 01/85/F.

(242) Cf. pour une application: Commission d'appel de l'IRE 26 septembre 1990, N° 020/89/F (avertissement parce que l'interdiction d'évoquer publiquement le nom du client n'a été ignorée qu'à une seule reprise et qu'aucune atteinte n'a été portée au secret professionnel).

(243) *Rapport annuel de l'IRE 1995*, 71; *Vademecum de l'IRE 2001*, 436.

189. Selon la Commission des questions éthiques, trois éléments doivent être pris en considération à titre principal:

- plus l'information est diffusée à travers un média de large communication, plus elle doit être concentrée sur des éléments de stricte objectivité tels que le nom, la profession;
- il faut reconnaître clairement que la communication publique d'informations objectives concernant le réviseur et son cabinet est autorisée par la loi. Seule l'information qui suggère un jugement de valeur doit être définitivement écartée;
- l'information perdra son caractère objectif dès l'instant où elle aura pour but de différencier le réviseur ou son cabinet par rapport à ses confrères.

En conséquence, dans les cas qui lui ont été soumis et qui ne comprenaient que la mention du nom, du titre professionnel et de l'adresse du réviseur, il ne peut être question de pratiques contraires à l'article 27 de l'A.R. du 10 janvier 1994. Pour d'autres informations, il conviendrait de les examiner dans le concret, et en fonction du contexte dans lequel elles ont été rendues publiques.

La Commission des questions éthiques considère en outre que l'article 3 de l'A.R. du 10 janvier 1994 doit être pris en considération en ce qu'il impose au réviseur d'entreprises d'éviter tout acte ou attitude qui serait contraire à la dignité (244).

E. Restrictions qui peuvent être imposées aux règles de publicité

1. Restrictions émanant du droit de la concurrence (245)

Bien qu'un ordre professionnel ait essentiellement reçu de la part du législateur une mission d'intérêt général – à savoir, veiller au respect de la déontologie et de l'exercice correct de la profession par les membres – cet ordre professionnel doit être considéré comme une association d'entreprises au sens de la Loi sur la concurrence (art. 2, § 1^{er}). Il est, par conséquent, exclu de promulguer des règles restrictives de la concurrence qui ne soient pas requises pour défendre les règles fondamentales de la profession.

2. Restrictions émanant de la liberté d'opinion

190. Les règles relatives à la publicité ne doivent pas être interprétées de façon trop restrictive, vu surtout la protection qu'a reçue, dans le domaine commercial également, la liberté d'opinion auprès des Etats qui ont signé la Convention européenne des droits de l'homme (246). Les restrictions au droit de donner par exemple une interview qui sont fixées dans des affaires disciplinaires non-commerciales doivent,

(244) *Rapport annuel de l'IRE* 1995, 65; *Vademecum de l'IRE* 2001, 437.

(245) Cass. 7 mai 1999, *R.D.C.* 1999, 490-491 et 475-489; *Rapport annuel de l'IRE* 1998, 45.

(246) Cf. l'arrêt Barthold de la Cour européenne des droits de l'homme à Strasbourg du 25 mars 1985, série A., n° 90, § 88, dernier al.; G. COHEN-JONATHAN, *La Convention européenne des droits de l'homme*, Paris, Economica, 1989, 449 et surtout 459-463.

en raison de ces principes, être réduites aux abus de la liberté d'opinion survenus de par l'atteinte portée à l'obligation de loyauté, de retenue et de discrétion (247).

V. Interdiction pour un stagiaire d'exercer des activités sous la forme d'une société

191. Vu le caractère *intuitu personae* du stage, les obligations du stage ne peuvent pas être remplies par l'intermédiaire d'une société. Le monopole des autres instituts professionnels implique qu'un stagiaire ne peut exercer des activités compatibles, telles que fournir des services de contrôle, des services comptables et des conseils, par l'intermédiaire d'une personne morale non agréée auprès d'un des instituts professionnels. La Commission juridique de l'IRE est par conséquent aussi d'avis qu'il est exclu qu'un stagiaire exerce pareilles activités par le biais d'une société qui ne soit pas agréée auprès d'un des instituts professionnels. Un état d'honoraires pour les prestations de stage effectuées par l'intermédiaire d'une société n'est pas non plus acceptable (248).

(247) Commission d'appel de l'IRE 2 décembre 1992, N° 0016/89/N, *Rapport annuel de l'IRE 1992*, 155; J. VELAERS, *De beperkingen van de vrijheid van meningsuiting*, Anvers, Maklu, 1990, 616; cf. aussi dans le même sens: Commission d'appel de l'IEC 13 septembre 1995, N° 500N.94.5.

(248) *Rapport annuel de l'IRE 2001*, 51.

§ 5. LES OBLIGATIONS (PROFESSIONNELLES) A L'EGARD DE L'IRE SANCTIONNEES D'UNE PEINE DISCIPLINAIRE

I. L'obligation de paiement d'une cotisation de membre

A. Base juridique de l'obligation de payer une cotisation de membre

192. Les membres paient une cotisation annuelle dont le montant et les conditions d'encaissement sont fixés dans les règlements de l'Institut (article 6 de la Loi du 22 juillet 1953).

1. Généralités

193. Les membres de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises paient chaque année a) une cotisation fixe dont le montant annuel est fixé par l'assemblée générale et ne peut être inférieur à 250 EUR ni supérieur à 1.250 EUR; b) une cotisation complémentaire variable, calculée sur le chiffre d'affaires soumis à la T.V.A. tel qu'il a été déclaré au cours de l'année civile qui précède celle au cours de laquelle la cotisation est due. Cette cotisation ne peut être supérieure à 2 % (article 7, alinéa 1^{er} de l'A.R. du 20 avril 1989 fixant le règlement d'ordre intérieur de l'IRE, tel qu'il a été modifié par l'article 6 de l'A.R. du 12 mars 2000).

194. Annuellement, l'assemblée générale détermine le montant de la cotisation fixe ainsi que le pourcentage de la cotisation variable (art. 7, alinéa 3 de l'A.R. du 20 avril 1989 fixant le règlement d'ordre intérieur de l'IRE).

2. Modalités de perception des cotisations fixes et variables

195. Les cotisations fixes et variables sont appelées par moitié au cours de chaque semestre. La première moitié de la cotisation variable est un acompte calculé sur base de la déclaration de l'année précédente (art. 7, alinéa 5 de l'A.R. du 20 avril 1989 fixant le règlement d'ordre intérieur de l'IRE, tel que modifié par l'art. 6 de l'A.R. du 12 mars 2000).

i) Cotisations fixes

196. Les sociétés inscrites au tableau des membres sociétés civiles doivent payer la cotisation fixe pour les membres personnes physiques (réviseurs associés, réviseurs collaborateurs et réviseurs employés) qui font partie de la société, au début du semestre auquel la cotisation se rapporte (249).

197. Les nouveaux membres paient leurs premières cotisations fixes calculées *pro-rata temporis* par trimestre entier restant à courir depuis leur inscription au tableau jusqu'à la fin de l'année. Pour les nouveaux membres qui ont accompli le stage, la

(249) Rapport annuel de l'IRE 1989, 19; Vademecum de l'IRE 2001, 319.

cotisation fixe est réduite de moitié pour la période comprise entre l'inscription et la fin de la troisième année suivant la sortie de stage. Cette disposition n'est pas applicable aux nouveaux membres qui bénéficient d'une dispense ou d'une réduction de stage (art. 7, alinéas 6 et 7 de l'arrêté royal du 20 avril 1989 fixant le règlement d'ordre intérieur de l'IRE).

198. Le membre démissionnaire est tenu de payer les cotisations pour le semestre au cours duquel il démissionne (art. 7, alinéa 9 de l'arrêté royal du 20 avril 1989 fixant le règlement d'ordre intérieur de l'IRE).

ii) Cotisations variables

199. Pour le calcul de la cotisation variable, les membres sont autorisés à déduire les honoraires qui ont déjà été soumis à cotisation, soit parce qu'ils ont fait l'objet d'une cotisation sur le chiffre d'affaires perçue par un Institut exerçant à l'étranger des fonctions similaires à celles de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises, soit parce qu'ils ont été facturés à un autre membre dans le cadre d'une collaboration professionnelle (art. 7, alinéa 2 de l'A.R. du 20 avril 1989).

Le Conseil est d'avis qu'il découle de la terminologie retenue que le législateur a exclusivement voulu se référer à des notions de T.V.A. Le chiffre d'affaires sur lequel la cotisation variable sera calculée sera, dès lors, égal au total annuel des grilles [00], [01], [02], [03] des déclarations T.V.A. de l'année civile précédente, diminué des notes de crédit délivrées y relatives et des «recettes exceptionnelles» (telles que les ventes de biens d'investissement usagés). Les frais engagés pour compte du client et facturés à celui-ci ne seront pas portés en déduction, étant donné qu'ils ne sont pas soumis à T.V.A. et qu'ils sont par conséquent déjà exclus du calcul (250).

Faisant suite aux réactions d'un certain nombre de membres et aux questions qui ont été posées lors de l'assemblée générale du 27 avril 2001, le Conseil de l'Institut a décidé d'exclure de la base de calcul de la cotisation variable la facturation des prestations fournies par une société de réviseurs à sa société de moyens belge dans le cadre de la gestion de la société de moyens (aucune facturation à la société de moyens qui est par la suite directement ou indirectement refacturée à un tiers ne peut être déduite) (251).

3. Cas particuliers

200. Les sociétés en liquidation ne peuvent être maintenues au tableau des membres que pendant une période d'une année à compter de la date de leur dissolution. Elles sont retirées d'office du tableau des membres à l'expiration de cette période. Les sociétés en liquidation paient des cotisations conformément à l'article 7 du règlement d'ordre intérieur de l'IRE. Les cotisations réclamées au cours de l'année qui suit la mise en liquidation sont considérées comme des charges de la liquidation. Les reviseurs d'entreprises associés sont solidairement responsables du paiement des cotisations de la société dues jusqu'à son retrait du tableau (art. 7bis de l'A.R. du

(250) *Rapport annuel de l'IRE 2000*, 32.

(251) *Rapport annuel de l'IRE 2001*, 64.

20 avril 1989 fixant le règlement d'ordre intérieur, inséré par l'art. 7 de l'A.R. du 12 mars 2000 modifiant le règlement d'ordre intérieur).

4. Retard de déclaration sur l'honneur

201. Pour la perception de la cotisation variable, le commissaire doit communiquer le chiffre d'affaires au plus tard le 31 mars de chaque année, à l'aide d'un formulaire de déclaration rédigé par le Conseil. L'omission de pareille déclaration sur l'honneur ou le retard de celle-ci engendre des travaux et frais supplémentaires que l'ensemble de la profession doit prendre en charge. Cela implique, par conséquent, un manquement à l'obligation de dignité que l'on doit témoigner à l'égard (des confrères qui font partie) des organes de la profession (252). Cela comporte une atteinte aux articles 2 et 3 de l'A.R. du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises et à l'article 7 de l'A.R. du 20 avril 1989 fixant le règlement d'ordre intérieur de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (253). Le fait de ne pas répondre aux mises

(252) Cf. pour des précédents en ce domaine: Commission de discipline de l'IRE 21 février 1991, N° 047/91/F; *Rapport annuel de l'IRE* 1991, 134 (radiation); Commission de discipline de l'IRE 23 avril 1991, N° 044/90/N; *Rapport annuel de l'IRE* 1991, 134 (réprimande); Commission de discipline de l'IRE 21 mai 1990, N° 045/90/N; *Rapport annuel de l'IRE* 1991, 134 (réprimande); Commission de discipline de l'IRE 21 février 1991, N° 046/90/N; *Rapport annuel de l'IRE* 1991, 134 (réprimande); Commission de discipline de l'IRE 21 février 1991, N° 048/91/F (radiation) sur opposition, réformée par la Commission de discipline de l'IRE 24 juin 1991; *Rapport annuel de l'IRE* 1991, 135 (réprimande); Commission de discipline de l'IRE 22 octobre 1992, N° 0063/91/F; *Rapport annuel de l'IRE* 1992, 166 (avertissement); Commission de discipline de l'IRE 24 novembre 1992, N° 0055/91/N; *Rapport annuel de l'IRE* 1992, 163 (réprimande); Commission de discipline de l'IRE 30 mars 1993, N° 0073/92/N (suspension de huit jours); Commission de discipline de l'IRE 2 septembre 1993, N° 0074/92/F (réprimande); Commission de discipline de l'IRE 28 février 1995, N° 0100/94/N (radiation); *Rapport annuel de l'IRE* 1995, 177 (extrait); Commission de discipline de l'IRE 28 février 1995, N° 0106/95/N; *Rapport annuel de l'IRE* 1995, 182 (extrait) (condamnation par défaut – radiation réformée en une suspension d'un an par la Commission d'appel de l'IRE 31 mai 1995, N° 0106/95); Commission de discipline de l'IRE 23 mars 1995, N° 099/94 (condamnation par défaut – radiation); Commission de discipline de l'IRE 1^{er} juin 1995, N° 0104/95/F; *Rapport annuel de l'IRE* 1995, 182 (extrait) (avertissement); Commission de discipline de l'IRE 1^{er} juin 1995, N° 0105/95/F (avertissement); Commission de discipline de l'IRE 29 mars 1996, N° 0110/95/N; *Rapport annuel de l'IRE* 1996, 190 (radiation); Commission de discipline de l'IRE 16 juillet 1996, N° 0117/96/N; *Rapport annuel de l'IRE* 1996, 198 (radiation); Commission de discipline de l'IRE 4 décembre 1996, N° 0118/96/F; *Rapport annuel de l'IRE* 1996, 198 (avertissement); Commission de discipline de l'IRE 29 mai 1997, N° 0129/97/F (avertissement); Commission de discipline de l'IRE 10 juin 1997, N° 0125/97/N (avertissement); *Rapport annuel de l'IRE* 1997, 212 (extrait); Commission de discipline de l'IRE 29 janvier 1998, N° 0135/97/F; *Rapport annuel de l'IRE* 1997, 210 (radiation vu des problèmes de solvabilité) réformée par la Commission d'appel de l'IRE 9 avril 1998, N° 0135/97/F; *Rapport annuel de l'IRE* 1998, 170 (vu le paiement et l'explication suivant laquelle les difficultés de paiement n'étaient que provisoires, réduction de la sanction à une suspension d'un mois); Commission de discipline de l'IRE 30 juin 1998, N° 0141/98/N; *Rapport annuel de l'IRE* 1998, 183 (avertissement); Commission de discipline de l'IRE 7 juin 1999, N° 0150/99/F; *Rapport annuel de l'IRE* 1999, 195 (avertissement); Commission de discipline de l'IRE 8 septembre 1999, N° 0149/99/F (radiation) réformée par la Commission d'appel de l'IRE 2 décembre 1999, N° 0149/99/F; *Rapport annuel de l'IRE* 2000, 183 (suspension pour un mois); Commission de discipline de l'IRE 10 décembre 1999, N° 0152/99/N; *Rapport annuel de l'IRE* 1999, 195 (avertissement).

(253) Commission de discipline de l'IRE 21 février 1991, N° 047/91/F (radiation); Commission de discipline de l'IRE 21 février 1991, N° 048/91/F (radiation) sur opposition réformée par la Commission de discipline de l'IRE 24 juin 1991 (réprimande); Commission de discipline de l'IRE 28 février 1995, N° 0106/95/N (condamnation par défaut) radiation réformée en suspension d'un an par la Commission d'appel de l'IRE le 31 mai 1995, N° 0106/95; Commission de discipline de l'IRE 1^{er} juin 1995, N° 0104/95/F; *Rapport annuel de l'IRE* 1995, 182 (extrait) (avertissement); Commission de discipline de l'IRE 1^{er} juin 1995, N° 0105/95/F (avertissement); Commission de discipline de l'IRE 29 mai 1997, N° 0123/97/F; Commission de discipline de l'IRE 29 mai 1997, N° 0124/97/F; Commission de discipline de l'IRE 29 mai 1997, N° 0129/97/F (avertissement); Commission de discipline de l'IRE 30 juin 1998, N° 0141/98/N

.../...

en demeure de l'Institut est d'ailleurs considéré en soi comme un manquement grave à la dignité à laquelle un réviseur est tenu vis-à-vis de l'Institut (*infra* n° 210) (254). Ne pas aller retirer les lettres recommandées est inacceptable pour un réviseur d'entreprises (255).

5. Retard de paiement des cotisations (fixes ou variables)

202. Les cotisations sont payables dans le mois du courrier adressé par le trésorier (art. 7 du règlement d'ordre intérieur de l'IRE).

Il en ressort que l'on ne peut être poursuivi disciplinairement pour le retard de paiement des cotisations de membre lorsqu'aucune preuve d'invitation à payer ne peut être présentée par l'Institut (256).

Si le montant de la cotisation variable ne peut être fixé, parce que la déclaration n'a pas été introduite à temps, les montants dus à l'Institut produisent un intérêt de 1% par mois calendrier, à compter du premier jour du mois qui suit la mise en demeure recommandée à la poste par le trésorier sommant le réviseur de déposer sans délai la déclaration (art. 7 de l'A.R. du 20 avril 1989 fixant le règlement d'ordre intérieur de l'IRE tel qu'il est modifié par l'A.R. du 12 mars 2000) (257). Le Conseil de l'IRE pense que l'imputation de l'intérêt de retard de paiement est, conformément au règlement d'ordre intérieur, une sanction administrative qui n'empêche pas que les intéressés portent atteinte au règlement d'ordre intérieur, ce qui les expose à une procédure disciplinaire (258).

203. Etant donné que le paiement ne constitue pas en soi une lourde charge administrative, on ne peut pas invoquer comme excuse des difficultés dans l'organisation

.../...

(avertissement); Commission de discipline de l'IRE 29 janvier 1998, N° 0135/97/F (radiation) réformée par la Commission d'appel de l'IRE 9 avril 1998, N° 0135/97/F (suspension d'un mois); Commission de discipline de l'IRE 7 juin 1999, N° 0150/99/F (avertissement); Commission de discipline de l'IRE 28 décembre 2001, N° 0162/N (réprimande); Commission de discipline de l'IRE 10 décembre 1999, N° 0152/99/N (avertissement); Commission de discipline de l'IRE 28 décembre 2001, N° 0169/01/N (jugement par défaut-radiation); Commission de discipline de l'IRE 28 décembre 2001, N° 0160/01/N (réprimande).

(254) Cf. pour des précédents dans ce domaine entre autres: Commission de discipline de l'IRE 21 février 1991, N° 048/91/F (radiation) sur opposition réformée par la Commission de discipline de l'IRE 24 juin 1991; Rapport annuel de l'IRE 1991, 135 (réprimande); Commission de discipline de l'IRE 28 février 1995, N° 0100/94/N; *Rapport annuel de l'IRE 1995*, 177 (extrait) (radiation); Commission de discipline de l'IRE 28 février 1995, N° 0106/95/N; *Rapport annuel de l'IRE 1995*, 182 (extrait) (condamnation par défaut - radiation réformée en une suspension d'un an par la Commission d'appel de l'IRE 31 mai 1995, N° 0106/95); Commission de discipline de l'IRE 23 mars 1995, N° 0099/94/F (radiation); Commission de discipline 1^{er} juin 1995, N° 0105/95/F (avertissement); Commission de discipline de l'IRE 16 juillet 1996, N° 0117/96/N (radiation); Commission de discipline de l'IRE 29 mai 1997, N° 0129/97/F (avertissement); Commission de discipline 29 mai 1997, N° 0131/97/F (procédure par défaut - radiation); Commission de discipline 2 juillet 1997, N° 0130/97/F; *Rapport annuel de l'IRE 1997*, 203 (radiation); Commission de discipline de l'IRE 29 janvier 1998, N° 0134/97/F (suspension pour quinze jours); Commission de discipline de l'IRE 29 janvier 1998, N° 0135/97/F (radiation); Commission de discipline de l'IRE 10 décembre 1999, N° 0152/99/N (avertissement); Commission de discipline de l'IRE 28 décembre 2001, N° 0162/01/N; *Rapport de l'IRE 2001*, 204 (réprimande); Commission de discipline de l'IRE 28 décembre 2001, N° 0169/01/N; *Rapport annuel de l'IRE 2001*, 205 (radiation); Commission de discipline de l'IRE 28 décembre 2001, N° 0160/01/N; *Rapport annuel de l'IRE 2001*, 202 (réprimande).

(255) Commission de discipline de l'IRE 23 avril 1991, N° 044/90/N (réprimande).

(256) Commission de discipline de l'IEC 26 novembre 1993, N° 93110044.ILP.

(257) Cf. la situation avant l'A.R. du 12 mars 2000: Comme le Conseil de l'IRE considère qu'il est injuste d'imputer à tout le monde les frais de retard de paiement dont seuls quelques-uns sont responsables, il a pris la décision suivante en 1990. En cas de non-paiement dans le mois de la réclamation par le trésorier, le Comité exécutif, après analyse du dossier du membre concerné, exigera une indemnité forfaitaire au moyen de frais d'administration. Cette décision sera signifiée par lettre recommandée aux membres concernés (*Rapport annuel de l'IRE 1990*, 44; *Vademecum de l'IRE 1999*, 141).

(258) *Rapport annuel de l'IRE 2001*, 65.

administrative interne (par ex. à la suite d'une maladie du personnel du secrétariat) (259). De même, une trop grande charge de travail n'est pas non plus une excuse valable (260).

Le fait que l'on ait stipulé dans un accord d'association que l'association paie les cotisations d'affiliation ne libère pas le réviseur concerné (en cas de difficultés au sein de l'association) de l'obligation personnelle de paiement des cotisations (261). On ne peut invoquer comme défense «le caractère soi-disant excessif de la trésorerie de l'Institut» pour éviter une condamnation disciplinaire (262). Faire valoir une défense en remettant en question l'obligation de payer une cotisation peut d'ailleurs, dans certaines circonstances, constituer un manque de dignité à l'égard de l'Institut (263).

204. En cas de retard de paiement, le Conseil de l'IRE peut saisir la Commission de discipline de l'affaire. Le Conseil de l'IRE est cependant d'avis que cette procédure doit rester exceptionnelle (264). Le défaut de paiement (en temps utile) des cotisations de membres doit être considéré comme un manquement aux obligations professionnelles, vu les travaux et frais supplémentaires qui en découlent. Elle comporte une atteinte aux art. 2 et 3 de l'A.R. du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises et aux art. 6 et 7 de l'A.R. du 20 avril 1989 fixant le règlement d'ordre intérieur de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises (265).

6. Sanction du retard de déclaration sur l'honneur ou du retard de paiement

205. Lors de la fixation de l'importance de la sanction pour le retard de déclaration sur l'honneur ou le retard de paiement des cotisations, il peut notamment être tenu compte du fait que le réviseur concerné a présenté ses excuses (266) et a régularisé

(259) Commission de discipline de l'IRE 29 janvier 1998, N° 0134/97/F.

(260) Commission de discipline de l'IRE 21 février 1991, N° 048/91/F (radiation) sur opposition réformée par la Commission de discipline de l'IRE 24 juin 1991 (réprimande).

(261) Commission de discipline de l'IRE 2 juillet 1997, N° 0130/97/F; *Rapport annuel de l'IRE 1997*, 203 (extrait) (radiation).

(262) Commission d'appel de l'IEC 11 mars 1994, N° 147/F/1990/114.

(263) Commission de discipline de l'IEC 22 février 1995, N° 95020081.ILP (retrait définitif de la qualité d'expert-comptable: un expert-comptable qui a été interpellé pour non-paiement de ses cotisations et qui avait demandé une dispense (laquelle a été refusée) pour cause de diminution des activités professionnelles, a fait valoir dans sa défense: «que l'IEC a exercé une pression illicite pour exiger que je démissionne, ce qui prouve une attitude asociale de la part de l'IEC à mon égard, à l'égard de ma situation professionnelle et de ma famille»).

(264) *Rapport annuel de l'IRE 1990*, 44; cf. art. 14, § 2 de l'arrêté royal fixant le règlement d'ordre intérieur de l'Institut des Experts-comptables (une action disciplinaire est intentée après trois mois).

(265) Commission d'appel de l'IRE 10 mai 1995, N° 0078/95/F (réprimande) réforme (sur le plan du taux de la peine) la Commission de discipline de l'IRE 16 novembre 1993, N° 0078/93/F, *Rapport annuel de l'IRE 1994*, 152 (suspension d'un mois); Commission de discipline de l'IRE 29 mai 1997, N° 0131/97/F (procédure par défaut - radiation); Commission de discipline de l'IRE 29 janvier 1998, N° 0134/97/F (retard de paiement des cotisations fixes - vu la suspension récidive de quinze jours); Commission de discipline de l'IRE 30 juin 1998, N° 0141/98/N; *Rapport annuel de l'IRE 1998*, 183 (frais administratifs imputés à cause du retard de paiement ainsi qu'acompte et frais de cotisations des séminaires de l'Institut - avertissement, vu des problèmes de liquidités provisoires); Commission de discipline de l'IRE 28 décembre 2001, N° 0169/01/N; *Rapport annuel de l'IRE 2001*, 205 (jugement par défaut - radiation); Commission de discipline de l'IRE 28 décembre 2001, N° 0168/01/N; *Rapport annuel de l'IRE 2001*, 205.

(266) Commission de discipline de l'IRE 10 juin 1997, N° 0126/97/N.

spontanément sa situation (parfois même encore avant l'action disciplinaire) (267); des difficultés d'interprétation en cas de modification de la réglementation applicable (268); que le réviseur n'avait encouru antérieurement aucune sanction disciplinaire (269); des circonstances personnelles du réviseur d'entreprises (270), telles que l'état de santé du réviseur concerné ou de ses proches parents (271) ou un accident (272), le départ de l'unique stagiaire (273); de l'interception des lettres recommandées par l'épouse-collaboratrice au cabinet de réviseurs (274); des problèmes de liquidités provisoires (275) du réviseur concerné (276).

Lorsque par contre on présente un certificat médical périmé, cela conduit plutôt à une aggravation de la peine puisque pareille attitude est contraire à la dignité, à la probité et à la délicatesse qui font la base de la profession (277). Il en va de même lorsqu'on présente un chèque sans provisions pour le paiement des cotisations qui est en outre tiré sur une société liée, active dans le domaine comptable (278); lorsqu'on a été déjà condamné par une sanction disciplinaire antérieure pour retard de déclaration sur l'honneur et/ou retard de paiement et/ou non-réponse à des lettres (279); lorsqu'en dépit de la procédure disciplinaire en matière de retard de paiement, on est encore en défaut pour l'année en cours (280); lorsqu'on ne répond pas à la sommation expresse de la juridiction disciplinaire à payer les cotisations encore avant la délibération de l'affaire (281).

(267) Commission de discipline 22 octobre 1992, N° 0062/91/F; *Rapport annuel de l'IRE* 1992, 166 (avertissement); Commission d'appel de l'IRE 10 mai 1995, N° 0078/95/F (réprimande); Commission de discipline de l'IRE 29 mai 1997, N° 123/93/F; Commission de discipline de l'IRE 10 décembre 1999, N° 0152/99/N (avertissement - affirme que puisqu'un paiement a déjà été fait, le chef d'accusation ne peut être retenu mais déplore le retard de paiement); Commission de discipline de l'IRE 28 décembre 2001, N° 0162/01/N (réprimande); Commission de discipline de l'IRE 28 décembre 2001, N° 0160/01/N; *Rapport annuel de l'IRE* 2001, 202 (réprimande); Commission de discipline de l'IRE 19 mars 2002, N° 0164/01/F (avertissement); Commission de discipline 28 décembre 2001, N° 0162/01/N (réprimande).

(268) Commission de discipline de l'IRE 19 mars 2002, N° 0165/01/F.

(269) Commission de discipline de l'IRE 22 octobre 1992, N° 0063/91/F (avertissement) réforme la Commission de discipline de l'IRE 16 novembre 1993, N° 0078/93/F; Commission d'appel de l'IRE 10 mai 1995, N° 0078/95/F; Commission de discipline de l'IRE 29 mai 1997, N° 0123/97/F; Commission de discipline de l'IRE 7 juin 1999, N° 0150/99/F (avertissement).

(270) Commission de discipline de l'IRE 2 septembre 1993, N° 0074/92/F (divorce, accident de voiture - réprimande); Commission de discipline de l'IRE 16 novembre 1993, N° 077/93/F (paiement avec quatre jours de retard après sommation - pas de sanction disciplinaire - il a été tenu compte des circonstances personnelles difficiles (à savoir, la perte de la fille unique du réviseur); Commission de discipline de l'IRE 22 octobre 1992, N° 0063/91/F - (avertissement) (omission de remise à temps de la déclaration sur l'honneur (certes, régularisation et paiement avant engagement de l'action disciplinaire). Des problèmes familiaux personnels qui débouchent sur des problèmes financiers, lesquels engendrent dans le chef du réviseur des difficultés de payer ses cotisations, ne constituent pas en soi une force majeure qui exclut une faute - lors de la fixation du taux de la peine, des circonstances personnelles peuvent être considérées comme circonstances atténuantes tout comme le fait qu'aucune sanction disciplinaire n'a été infligée antérieurement); Commission de discipline de l'IRE 7 juin 1999, N° 0150/99/F (avertissement).

(271) Commission de discipline 1^{er} juin 1995, N° 0104/95/F; *Rapport annuel de l'IRE* 1995, 182 (extrait)(avertissement); Commission de discipline de l'IRE 1^{er} juin 1995, N° 0105/95/F.

(272) Commission de discipline de l'IRE 28 décembre 2001, N° 0166/01/N; *Rapport annuel de l'IRE* 2001, 205 (extrait).

(273) Commission de discipline de l'IRE 28 décembre 2001, N° 0166/01/N; *Rapport annuel de l'IRE* 2001, 205 (extrait).

(274) Commission de discipline de l'IRE 4 décembre 1996, N° 0118/96/F (avertissement).

(275) Si le défaut de paiement est imputable à un problème de solvabilité, on pourrait en déduire l'impossibilité définitive d'exercer la profession (Commission de discipline de l'IRE 29 janvier 1998, N° 0135/97/F (radiation) réformée par la Commission d'appel de l'IRE 9 avril 1998, N° 0135/97/F (vu le paiement et vu l'explication selon laquelle les difficultés de paiement n'étaient que provisoires, réduction de la sanction à une suspension d'un mois).

(276) Commission de discipline de l'IRE 30 juin 1998, N° 0141/98/N (avertissement).

(277) Commission de discipline de l'IRE 29 mai 1997, n° 0124/97/F.

(278) Commission de discipline de l'IRE 8 septembre 1999, N° 0149/99/F (radiation) réformée par la Commission d'appel de l'IRE 2 décembre 1999 (suspension pour un mois).

(279) Commission de discipline de l'IRE 10 juin 1997, N° 0126/97/N (suspension de huit jours); Commission de discipline de l'IRE 29 janvier 1998, N° 0134/97/F; Commission de discipline 19 mars 2002, N° 0163/01/F (suspension de huit jours).

(280) Commission de discipline de l'IRE 19 mars 2002, N° 0181/01/F.

(281) Commission de discipline de l'IRE 2 juillet 1997, N° 0130/97/F.

II. Obligations d'information vis-à-vis de l'Institut

A. Communication des procédures à l'IRE

206. Tout réviseur d'entreprises qui est l'objet d'une procédure judiciaire, disciplinaire ou administrative portant sur l'exercice de sa fonction, doit en informer immédiatement le Conseil de l'Institut (article 18^{quinquies} de la Loi du 22 juillet 1953) (282). Par procédure judiciaire, il faut entendre toute procédure civile ainsi que toute procédure judiciaire intentée contre un réviseur d'entreprises ou contre la société de réviseurs dont il fait partie. Dans ce dernier cas, seule la notification effectuée par l'organe responsable de la société sera considérée comme satisfaisante. Les procédures disciplinaires visées ont trait aux réglementations relatives à l'agrément de la Commission bancaire et financière ou de l'Office de Contrôle des Assurances. A l'égard des confrères qui disposent d'un agrément pour l'exercice de la profession dans un pays étranger, la disposition a trait aux procédures disciplinaires intentées contre eux dans ce pays. Concrètement, cela implique que dans le mois qui suit l'introduction de la procédure, le réviseur d'entreprises en informe le Conseil et lui notifie le résultat de la procédure dans le mois qui suit la décision (art. 34 du règlement d'ordre intérieur de l'IRE).

B. Communication de changement d'adresse

207. Le tableau des membres comporte des informations personnelles qui peuvent changer au cours de la carrière professionnelle du réviseur. L'Institut doit par conséquent être informé de tous les changements relatifs:

- au domicile et éventuellement au numéro de téléphone et de télécopie privés;
- au lieu d'exercice de l'activité professionnelle (y compris à l'étranger pour les ressortissants belges) et éventuellement au numéro de téléphone et de télécopie professionnels;
- à la dénomination ou la raison sociale de la société inscrite au tableau des membres de l'Institut dont l'intéressé est à titre principal l'associé, l'employé ou le collaborateur;
- à la qualité d'employé d'un autre réviseur;
- au numéro de GSM éventuel auquel le membre peut être contacté;
- à la constitution ou la cessation d'une éventuelle association avec d'autres réviseurs.

Toute société de réviseurs d'entreprises inscrite au tableau des membres des personnes morales informera l'Institut par simple lettre de toute modification relative:

- à la dénomination ou à la raison sociale;
- à la forme juridique;
- au siège social et, le cas échéant, au numéro de téléphone et de télécopie généraux du siège;
- à l'adresse des établissements où la personne morale exerce l'activité de réviseur d'entreprises et, le cas échéant, au numéro de téléphone et de télécopie généraux de l'établissement;

(282) Commission de discipline de l'IRE 21 décembre 1993, N° 090/93/N (radiation également pour cause d'ignorance répétée des tentatives de prise de contact de la part de l'IRE et l'omission d'accueil des membres de la Commission de Surveillance).

- aux noms et prénoms des confrères habilités à représenter la société dans l'exercice d'une mission révisoriale (à savoir les associés et les gérants/administrateurs), ainsi qu'aux noms des collaborateurs indépendants exclusifs (283).

208. Le tableau destiné à être publié dans le *Moniteur belge* est transmis aux membres dans le courant du mois de décembre de chaque année pour vérifier l'exactitude des renseignements qu'il reprend. Traditionnellement, le tableau des membres mentionne uniquement l'adresse du domicile et celle de l'exercice de l'activité professionnelle en Belgique.

C. Communication de la cessation d'activité en tant que réviseur d'entreprises

209. Ne pas juger indispensable d'informer l'Institut de la cessation de son activité de réviseur d'entreprises en vue de conclure un contrat de travail est indigne d'un réviseur d'entreprises et est sanctionné par la radiation (284).

D. Demandes d'informations par l'Institut

210. Un réviseur a été radié pour avoir ignoré à maintes reprises les tentatives de prise de contact de l'IRE ainsi que pour avoir omis d'accueillir les membres de la Commission de Surveillance et d'informer le Conseil des procédures intentées (285).

E. Contrôle confraternel (dorénavant Contrôle de qualité)

211. Pour que la Commission de Surveillance puisse mener son enquête sur les éventuels délits disciplinaires, il est essentiel que le réviseur concerné remette les informations demandées dans le délai requis. Le retard mis à les transmettre ou le défaut de répondre à la demande d'informations atteste un manque de respect à l'égard de l'Institut et constitue une violation de l'art. 3 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 (286).

A l'occasion d'une plainte formulée par un client et un ancien stagiaire au sujet d'une contestation d'honoraires, la Commission de Surveillance de l'Exercice de la Profession (dorénavant Commission de Surveillance) a mené une enquête. Les demandes réitérées par la Commission sont quasiment restées sans réponse: les messages laissés par le réviseur intéressé faisaient uniquement état d'une suite qui n'est jamais survenue. Pour excuser ce retard, le réviseur concerné a invoqué son état de santé et les difficultés administratives y afférentes. La Commission de discipline a, certes, fait remarquer, que son état de santé ne l'empêchait pas de s'occuper des dossiers concernés, pendant cette période. A cause de ce retard mis à répondre aux demandes d'information et à remettre des documents à la Commission de Surveillance, le réviseur d'entreprises a manqué à ses obligations professionnelles et s'est vu infliger une suspension de quatre mois (en raison également du retard de paiement des honoraires dus à un précédent stagiaire) (287).

(283) Circulaire D. 011/2002 du 26 décembre 2002, *Rapport annuel de l'IRE 2002*, 309-310.

(284) Commission de discipline de l'IRE 7 mai 1993, N° 080/93/N.

(285) Commission de discipline de l'IRE 21 décembre 1993, N° 090/93/N.

(286) Commission de discipline de l'IRE 25 mai 1999, N° 0146/98/N (suspension de deux mois vu également le manque d'indépendance et l'atteinte portée aux art. 16 et 17 de l'A.R. du 10 janvier 1994).

(287) Commission de discipline de l'IRE 29 mai 1997, N° 0128/97/F; *Rapport annuel de l'IRE 1997*, 201.

III. Obligation de respect et de loyauté à l'égard de l'Institut

A. Obligation de dignité à l'égard de l'Institut

212. Dans ses rapports avec l'Institut, le réviseur doit faire preuve de la dignité, du respect et du savoir-vivre nécessaires.

La communication de fausses informations à l'Institut par le maître de stage et le stagiaire en ce qui concerne les relations de travail réelles a débouché sur une suspension de trois mois (*supra* n° 152).

B. Non-respect des obligations reprises dans le cadre du contrôle confraternel

213. Un réviseur d'entreprises qui s'était présenté pour intervenir comme réviseur désigné dans le cadre du contrôle confraternel omet de rédiger un rapport final sur un contrôle effectué, et ce malgré plusieurs rappels téléphoniques, suivis de diverses promesses et autres appels téléphoniques qui n'ont jamais été confirmés concrètement, suivis également de lettres de rappel restées sans suite et d'accords non respectés avec le Président de l'IRE et avec la Commission de Surveillance. Sur la base d'une violation de l'article 3 de l'A.R. du 10 janvier 1994 et en raison de l'entrave causée à la fonction de surveillance du Conseil, le réviseur a été radié par défaut (288). Il a ensuite, après opposition, été suspendu pour six mois (289) par la Commission d'appel. Pour apprécier la durée de la suspension, il a été tenu compte d'une part du fait que le réviseur a proposé de ne pas être indemnisé pour le contrôle effectué, ce qui ne signifie cependant pas que la sanction disciplinaire à prononcer fait partie du même ordre (économique) que la rémunération perçue par les réviseurs d'entreprises pour leurs prestations. Il a également été tenu compte de ses excuses et du fait qu'il venait d'entrer à la tête d'un nouveau cabinet. D'autre part, la sanction disciplinaire doit inciter à gérer plus efficacement son temps (290).

(288) Commission de discipline de l'IRE 1^{er} juillet 1997, N° 0127/97/N.

(289) Commission de discipline de l'IRE 19 décembre 1997, N° 0127/97/N; *Rapport annuel de l'IRE* 1997, 201.

(290) Commission d'appel de l'IRE 23 avril 1998, N° 0127/97/N; *Rapport annuel de l'IRE* 1998, 166.

§ 6. OBLIGATIONS A L'EGARD DES CONFRERES SANCTIONNES DISCIPLINAIREMENT

I. Obligation de loyauté

214. Les réviseurs sont tenus à l'assistance et à la politesse réciproques. Le réviseur d'entreprises doit éviter tout acte ou toute attitude qui serait contraire aux justes égards qu'il doit à ses confrères (art. 3 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises).

A. Obligation de politesse à l'égard d'un confrère

215. Dans le cadre d'un conflit avec un collègue, un réviseur d'entreprises a adressé une lettre qui contenait des propos très injurieux à l'égard du destinataire (un confrère) et de deux autres réviseurs (x et y). Le confrère a refusé toute tentative de réconciliation bien que le désaccord existant entre les confrères pouvait incontestablement être discuté et réglé de manière confraternelle. La Commission de discipline a considéré «qu'une telle attitude, si elle devait être généralisée, rendrait impossible toutes relations réciproques entre confrères ainsi qu'entre l'Institut et ses membres ou du moins les rendrait, inutilement, difficiles, puisque pareilles relations sont ou peuvent être absolument indispensables pour permettre à l'Institut d'exercer la mission dont il a été chargé par la loi et aux réviseurs d'entreprises d'exercer la leur». Il a donc été jugé recommandable d'infliger une réprimande en guise de sanction pour pousser le réviseur concerné à se ressaisir sur son comportement impulsif et totalement irrationnel et à observer l'obligation qui lui revient d'éviter tout acte ou toute attitude qui serait contraire aux justes égards qu'il doit à tous les confrères, et contraire à la dignité de la profession (291).

B. Manque de loyauté à l'égard d'un réviseur (coassocié)

216. Un associé se comportait d'une façon autoritaire comme maître de la société de révision où il s'avantageait de façon exceptionnelle sans toutefois qu'il y ait eu le moindre arrangement explicite quant à une inégalité de répartition des bénéfices. Cette situation déboucha finalement sur un conflit entre associés qui se termina par un compromis. Suite à une plainte du coassocié lésé, l'associé se vit infliger une suspension de six mois par les organes disciplinaires. Une telle attitude déloyale à l'égard des associés-confrères est une négation du respect auquel on est tenu envers son confrère. Elle hypothèque la qualité de vie d'une association professionnelle et porte donc atteinte à l'honorabilité de la profession (292).

(291) Commission de discipline de l'IRE 19 décembre 1994, N° 0098/94/F; *Rapport annuel de l'IRE 1994*, 165 (extrait).

(292) Commission de discipline de l'IRE 23 mars 1993, N°s 0070/92/F et 0071/92/F; *Rapport annuel de l'IRE 1993*, 142.

C. Mise en cause du travail d'un confrère

217. Lorsqu'un réviseur d'entreprises est amené à mettre en cause le travail ou l'attestation d'un autre réviseur d'entreprises, il est tenu, dans la mesure où le secret professionnel le lui permet, de lui faire connaître immédiatement les points sur lesquels porte la divergence d'opinion. Il agira avec discernement en prenant au besoin l'avis d'un autre réviseur d'entreprises ou d'un avocat (art. 25 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises). Il en va de même d'ailleurs pour les travaux d'un expert-comptable externe (293).

218. Le rapport au Roi précédant l'arrêté royal précité soulignait «qu'il importe en effet que les membres adoptent un comportement déontologique lorsqu'ils interviennent dans une entreprise où un de leurs confrères exerce une mission légale. (...) Cette règle (...) est indispensable pour éviter certaines frustrations qui ne manquent pas de dégénérer en un conflit regrettable entre confrères» (294).

219. L'article 25 de l'A.R. précité a pour but de garantir la position indépendante du réviseur d'entreprises en fonction dans l'environnement social. Le législateur demande pour ce motif à chaque réviseur d'entreprises d'informer un confrère dont l'opinion pourrait être mise en cause et, par là, de se former un jugement raisonné. Cette disposition suppose en premier lieu que le confrère concerné effectue une mission en tant que réviseur d'entreprises, qu'ensuite il ait été mis dans la possibilité d'exprimer sa vision avant que le rapport ne soit remis aux mandants et enfin que ces travaux aient été effectués de façon raisonnable (295).

Un cabinet de réviseurs A a été cité à comparaître devant les instances disciplinaires pour un commentaire formulé concernant l'intervention du cabinet de réviseurs B dans la société XY, filiale de la société X. Ensuite, il a été reproché au cabinet de réviseurs A de n'avoir pas pris contact avec le cabinet de réviseurs B concernant les points sur lesquels des critiques ont été formulées.

Il est ressorti du rapport rédigé par le cabinet A que le *finance et accounting controller* de la S.A. XY était un réviseur d'entreprises du cabinet B, ce qui est contraire à l'art. 12, § 2 de l'A.R. du 10 janvier 1994. Le rapport du cabinet A relatif au conflit d'intérêts auprès du cabinet B fait référence à la proposition de l'entreprise XY, dans laquelle une mission de conseils a été confiée au «cabinet B, Management Consultants» au sujet de l'identification et de la détermination de la valeur de l'actif qui devait être cédé à la S.A. XY et où, en même temps, une mission révisoriale a été confiée au «cabinet B, Réviseurs d'Entreprises», conformément aux articles 440 du Code des sociétés (ancien art. 29bis des Lois coordonnées sur les sociétés commerciales) et 439, 441-442 du Code des sociétés (ancien art. 29 des Lois coordonnées sur les sociétés commerciales). Cette mission conjointe a été qualifiée de malsaine. Cette partie du rapport s'est terminée par la constatation que l'exécution de la mission révisoriale n'avait pas encore commencé.

(293) Recommandation déontologique concernant les relations entre les membres de l'IRE et de l'IEC dans le cadre de l'exercice de la profession, *Rapport annuel de l'I.R.E* 1997, deuxième principe, 25.

(294) *M.B.*, 18 janvier 1994, 943.

(295) Commission d'appel de l'IRE 15 février 1996, N° 102/94/N; *Rapport annuel de l'IRE* 1996, 182; *Vademecum de l'IRE* 2001, 430.

La Commission d'appel a décidé ce qui suit: «Attendu qu'il ressort des faits mentionnés ci-dessus qu'aucun réviseur d'entreprises du cabinet B, Réviseurs d'Entreprises (...) n'a rempli une mission en qualité de réviseur d'entreprises;

Que le cabinet A, Réviseurs d'Entreprises a bien rencontré (Z) qui est réviseur d'entreprises auprès du cabinet B, Réviseurs d'Entreprises, mais que ce dernier (...) n'intervenait pas en qualité de réviseur d'entreprises, mais bien comme consultant au service de B, Management Consultants et comme *finance et accounting controller* de la société XY (...);

Attendu que le cabinet A, Réviseurs d'Entreprises, lorsque dans son rapport (...) se plaint de l'intervention de (Z) comme contraire à l'article 12, § 2 de l'A.R. du 10 janvier 1994, ne met nullement en cause le travail ou la déclaration d'un autre réviseur d'entreprises qui, par l'analyse de la société aurait effectué une mission de contrôle légal;

Attendu en outre que la disposition de l'article 25, alinéa 1^{er} de l'A.R. du 10 janvier 1994 n'a pas pour objectif de prévenir les frustrations qu'un réviseur d'entreprises connaîtrait lorsqu'il est critiqué par un confrère du fait qu'il exerce une fonction, un mandat ou une mission en infraction avec l'article 12, § 2 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994;

Attendu que le cabinet A n'avait dès lors pas l'obligation de respecter (...) l'art. 25 de l'A.R. du 10 janvier 1994» (296).

La Commission de discipline francophone a statué dans le même sens en ce qui concerne les mêmes faits (mais à propos d'un réviseur francophone). La Commission d'appel a considéré: «Qu'en effet, s'il est vrai que le cabinet B, Management Consultancy et le cabinet B, Réviseurs ont créé entre eux un certain amalgame, puisque les prestations de Monsieur Z, réviseur d'entreprises du cabinet B, Réviseurs d'Entreprises, effectuées pour le cabinet B, Management Consultancy et facturées par le cabinet B, Management Consultancy, il n'en reste pas moins que le travail critiqué (...) est celui que le cabinet B, Management Consultancy, s'était engagé à accomplir auquel le cabinet B, Réviseurs d'Entreprises est étranger;

Que ce travail n'est donc d'aucune manière imputable ou attribuable à ce dernier, à l'égard duquel le réviseur inculpé n'avait aucune obligation de communication sur base de l'article 25;

Que d'autre part, Monsieur Z ayant été adjoint à une équipe composée de personnes non réviseurs d'entreprises (...), le fait pour le réviseur inculpé de critiquer le travail effectué par cette équipe, n'implique pas la mise en cause, ni directe ni indirecte, de celui exécuté par Monsieur Z, pour le compte des consultants du cabinet B, Management Consultancy et non en sa qualité de réviseur d'entreprises, le travail exécuté personnellement par celui-ci n'étant d'ailleurs ni identifié ni apparemment individualisable;

(296) Commission d'appel de l'IRE 15 février 1996, N° 0102/94 (acquiescement) réforme la Commission de discipline du 10 octobre 1995, N° 0102/94/N (avertissement); *Rapport annuel de l'IRE 1996*, 182.

Que dans ces circonstances, considérer que le réviseur inculpé aurait eu une obligation de faire connaître à Monsieur Z son point de vue sur le travail accompli par celui-ci au sein de l'équipe susmentionnée, reviendrait en réalité, dans les circonstances de la cause à lui imposer de procéder à l'identification et à l'individualisation de ce travail, ce qui n'était pas prévu par sa mission;

Que l'article 25 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 n'implique pas l'obligation pour le réviseur inculpé de procéder à de telles investigations en vue de satisfaire à son préciat».

Lorsqu'on vérifie si un réviseur a agi avec discernement, au sens de l'article 25, alinéa 2 de l'A.R. du 10 janvier 1994, en mettant en cause un autre réviseur, il y a lieu notamment d'examiner si un réviseur n'a pas omis de réclamer certaines informations qui lui permettraient de juger le dossier (d'une autre façon) dans son contexte (297).

D. Retard de paiement des honoraires d'un stagiaire

220. Un réviseur d'entreprises a omis de payer les honoraires dus à un ancien stagiaire. En réaction aux revendications du stagiaire, il a affirmé que son stagiaire était lui-même redevable de divers montants (notamment pour cause de rupture du stage, un état horaire excessif, des prestations effectuées pour des clients pas encore payées, des honoraires pour un test grapho-psychotechnique). Le Président de la Commission du stage a réfuté ces «demandes reconventionnelles» point par point et a mis le réviseur en demeure de payer. Néanmoins, le réviseur a encore attendu dix mois avant de payer si bien que le stagiaire a finalement été payé avec un an de retard. Le réviseur concerné s'est en outre vu infliger une suspension de quatre mois pour entrave à l'enquête de la Commission de Surveillance (298).

II. Obligations particulières en cas de succession à un confrère

A. Obligation du candidat successeur de se mettre préalablement en rapport par écrit avec le confrère auquel il va succéder

1. Principe

221. Avant d'accepter tout mandat ou mission, le réviseur d'entreprises doit s'informer, auprès de l'entreprise ou de l'institution concernée, sur le fait qu'un autre réviseur d'entreprises est chargé ou a été chargé au cours des douze derniers mois d'une mission révisoriale dans la même entreprise.

Chaque fois qu'un réviseur d'entreprises est amené à effectuer des travaux dans une société ou un organisme dans lequel un autre réviseur d'entreprises exerce des fonctions de commissaire ou une mission légale de contrôle, il ne peut accomplir des

(297) Commission de discipline de l'IRE 1^{er} juin 1995, N° 0101/94/F.

(298) Commission de discipline de l'IRE 29 mai 1997, N° 0128/97/F; *Rapport annuel de l'IRE 1997*, 201 (extrait).

travaux sur place qu'après avoir informé ce dernier, de préférence par écrit, de son intervention (299). Ce principe s'applique d'ailleurs aussi à l'égard du réviseur qui succède à un expert-comptable (300).

L'obligation de se mettre préalablement en rapport par écrit avec le réviseur auquel on succède est applicable quel que soit l'objet de la mission, même si cette mission est une expertise judiciaire, mais sans préjudice des règles de droit qui les régissent.

Tout réviseur d'entreprises appelé à succéder à son confrère a le devoir, quelle que soit la mission, de se mettre préalablement en rapport avec lui par écrit (art. 24 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises; point 2.2.5. des Normes générales de révision).

Un réviseur d'entreprises a été chargé d'une mission financière de *due diligence*, dans le cadre d'une reprise, auprès de X qui entretenait à son tour des relations étroites avec un de ses actionnaires, en l'occurrence la S.C. Y. Devant l'urgence de la mission et compte tenu du fait que les interlocuteurs de Y étaient en partie les mêmes que pour X, il aurait selon elle échappé à son attention que chez Y, il pouvait y avoir un autre commissaire que chez X. L'intéressée soutient en outre que le département Corporate Finance d'une banque lui avait transmis les comptes annuels de la S.C. Y – dont copie est jointe à son dossier – qui ne font pas état d'un commissaire, ce qui a contribué à la confusion (mémoire de défense du 9 juin 1998). La Commission de discipline a considéré dans ce cas qu'il n'y avait pas nécessairement lieu à confusion. Le réviseur intéressé a reconnu expressément sa faute. Pour l'infraction, un avertissement a été infligé (301).

2. Ratio legis

222. La procédure de prise de contact n'a pas pour but de permettre au réviseur en fonction d'empêcher le changement de réviseur mais bien d'éviter au successeur éventuel d'accepter une mission sans être informé des circonstances qui ont motivé le non-renouvellement du mandat ou la démission du réviseur sortant. Il se peut qu'en apprenant ces circonstances, le réviseur préfère décliner l'offre qui lui est faite (302).

223. Cette règle est cependant également dictée par la politesse confraternelle nécessaire entre réviseurs d'entreprises (303). Le fait que le réviseur intéressé était déjà informé en fait de sa succession ou que le réviseur en question avait été préalable-

(299) Cf. pour une application: Commission de discipline de l'IRE 9 mai 1990, N° 030/90/N (réprimande pour prise de contact tardive).

(300) Recommandation déontologique concernant les relations entre les membres de l'IRE et de l'IEC dans le cadre de l'exercice de la profession, *Rapport annuel de l'IRE 1997*, troisième et quatrième principes, 25.

(301) Commission de discipline de l'IRE 30 juin 1998, N° 0143/98/N; *Rapport annuel de l'IRE 1998*, 185 (reproduit *in extenso*).

(302) Recommandation en matière d'acceptation d'une mission de contrôle par un réviseur d'entreprises (4 février 1985), point 4.5.; *Vademecum de l'IRE 2001*, 596.

(303) Commission de discipline de l'IRE 8 février 1990, N° 023/89/N; *Rapport annuel de l'IRE 1990*, 131 (avertissement); Commission de discipline de l'IRE 9 mai 1990, N° 029/90/N (suspension de huit jours).

ment mis au courant des circonstances de sa succession n'est par conséquent pas pertinent (304).

Un réviseur d'entreprises a quitté une société de révision. Sur ce, son coassocié a été révoqué (avec méconnaissance des art. 135 et 136 du Code des sociétés). Le réviseur sortant intéressé avait succédé à son (précédent) coassocié sans en informer son confrère. Il a néanmoins nié avoir commis une faute déontologique car la raison motivant une prise de contact préalable est d'empêcher la mise en cause de la bonne réputation du réviseur auquel il est succédé. Or, l'intéressé a affirmé qu'en tant qu'associé de la S.C. qui contrôle les trois sociétés en question, il était parfaitement au courant des dossiers de sorte qu'en cas de non-respect, toute atteinte à la bonne réputation de son collègue était exclue. Cet argument a été réfuté car la prise de contact préalable est aussi dictée par le devoir de politesse et de collégialité vis-à-vis des confrères. Une suspension de huit jours a été infligée (305).

Un réviseur d'entreprises qui ne s'était pas mis en rapport avec son prédécesseur lors de l'acceptation de sa mission, s'est vu condamner à une suspension de quinze jours. La Commission de discipline a affirmé que la nécessité de se mettre en rapport avec le prédécesseur était, dans ce cas-ci, d'autant plus indispensable que le réviseur concerné était au courant du conflit qui l'avait opposé au client. Le réviseur a agi en contradiction avec le respect qu'il doit à son confrère. Le réviseur ne s'est pas davantage assuré de savoir que des honoraires étaient dus à son confrère. Sa déclaration selon laquelle il n'avait rien à voir dans cette affaire, est indigne (306).

3. Moment de la prise de contact

224. La Commission juridique de l'IRE a été interrogée sur la question de savoir à partir de quel moment le réviseur d'entreprises, appelé à succéder à un confrère, a le devoir de se mettre en rapport avec ce confrère (307).

225. En tout cas, le réviseur d'entreprises doit contacter son prédécesseur avant qu'il n'accepte le mandat, avant de donner son engagement définitif. Cette prise de contact devrait intervenir au plus tard au moment où le réviseur sait que le Conseil d'Administration a décidé de présenter sa candidature à l'assemblée générale.

226. La Commission juridique estime que le réviseur ne peut pas faire une offre ferme et définitive avant d'avoir pris contact avec son confrère: il faut toujours qu'il y ait une certaine réserve dans l'offre (de prix). Une acceptation de la mission ne serait possible qu'accompagnée d'une clause de réserve liée au contact avec le prédécesseur. Dès lors, le contact doit être pris suffisamment tôt pour éviter toute conséquence au niveau de l'assemblée générale.

La jurisprudence disciplinaire a encore connu un cas où un commissaire a été nommé par l'assemblée générale sans que celui-ci se soit préalablement porté candidat. Aucun fait ne permettait d'établir qu'il était au courant de cette désignation par l'assemblée

(304) Commission de discipline de l'IRE 8 février 1990, N° 023/89/N.

(305) Commission de discipline de l'IRE 9 mai 1990, N° 029/90/N; *Rapport annuel de l'IRE* 1991, 33.

(306) Commission de discipline de l'IRE 24 novembre 1992, N° 0058/92/N; *Rapport annuel de l'IRE* 1992, 164; *Vademecum de l'IRE* 2001, 429.

(307) *Vademecum de l'IRE* 2001, 427; *Rapport annuel de l'IRE* 1991, 149.

générale. Dans cette circonstance, le point de vue de la Commission juridique ne pouvait être applicable. La Commission de discipline a par conséquent décidé de ne pas infliger de sanction disciplinaire (308).

4. Démission préalable exigée du prédécesseur (dans l'hypothèse où un rapport particulier est réservé au commissaire en fonction)

227. Lorsque le mandat du confrère en place n'est pas expiré, celui-ci pourrait émettre des objections à l'encontre de la nomination d'un second réviseur en s'appuyant notamment sur l'article 135 du Code des sociétés (ancien article 64^{quater} des Lois coordonnées sur les sociétés commerciales) (309).

228. En cas d'augmentation de capital, un rapport concernant l'apport en nature doit être rédigé par le commissaire. Ce n'est que s'il n'y pas de commissaire qu'un réviseur d'entreprises doit être désigné par le Conseil d'Administration (art. 602 du Code des sociétés (ancien art. 34, § 2 des Lois coordonnées sur les sociétés commerciales)). Les normes relatives au contrôle des apports en nature et quasi-apports prescrivent que le réviseur d'entreprises, chargé du contrôle d'un apport en nature ou d'un quasi-apport vérifie si cette mission n'a pas été confiée à un confrère et examine si un commissaire n'est pas chargé d'office de remplir cette mission. Dans ce cas, il prend contact avec le confrère. Le réviseur d'entreprises demandera une confirmation écrite de la mission qui lui est confiée dans laquelle il demandera au client de préciser si un autre réviseur d'entreprises est chargé ou a été chargé au cours des douze derniers mois, d'une mission révisorale dans la même société (Normes relatives aux contrôle des apports en nature et quasi-apports, points 2.1. et 2.1.1.) (310). Normalement, un candidat réviseur d'entreprises pourra facilement découvrir si un commissaire a été désigné ou non, vu la publication de cette nomination. Si la nomination n'a pas été publiée, cela sera certes plus difficile. Ceci ressort de la jurisprudence disciplinaire ci-après.

Un réviseur d'entreprises avait porté plainte contre un confrère au sujet de la rédaction d'un rapport d'apport en nature lors de l'augmentation de capital survenue dans une S.A. dans laquelle le réviseur d'entreprises était commissaire. L'affaire a été portée devant la Commission de discipline. Celle-ci a constaté que le confrère avait vérifié si la S.A. avait un commissaire. Cela s'était révélé ne pas être le cas et par la suite, il apparut que la nomination n'avait pas été publiée, si bien que le confrère n'a pas pu retrouver la désignation. Par mesure de sécurité, il avait quand même écrit au réviseur d'entreprises dont les actionnaires de la S.A. disaient qu'il travaillait pour le groupe. Ce n'est qu'après la passation de l'acte et la rédaction du rapport que le réviseur d'entreprises a réagi en marquant son désaccord avec l'intervention.

La Commission de discipline a estimé qu'une infraction à l'art. 602 du Code des sociétés (ancien art. 34, § 2 des Lois coordonnées sur les sociétés commerciales) avait effectivement été commise mais que vu les circonstances, il ne pouvait être affirmé que le confrère avait délibérément violé cette disposition. Il n'était pas cer-

(308) Commission de discipline de l'IRE 16 novembre 1993, N° 0083/93/F.

(309) *Vademecum de l'IRE* 2001, 427.

(310) Cf. pour un cas où une atteinte a été reconnue: Commission de discipline de l'IRE 15 mars 1989, N° 013/88/F (radiation également pour cause d'autres atteintes disciplinaires); Commission d'appel 27 juin 1988, N° 006/87/N (suspension de quatorze jours).

tain qu'au moment de la remise du rapport, il savait qu'il y avait un commissaire de la S.A. Le réviseur a été acquitté (311). L'acquiescement a été confirmé par la Commission d'appel (312).

229. Un rapport de contrôle sur la liquidation (volontaire) d'une S.P.R.L. doit être rédigé par le commissaire de la société. A défaut d'un commissaire uniquement, un réviseur d'entreprises ou un expert-comptable externe peut être désigné (art. 181 du Code des sociétés (ancien art.178*bis* des Lois coordonnées sur les sociétés commerciales)). Un réviseur d'entreprises a enfreint la disposition précitée en établissant un rapport de contrôle nonobstant le fait qu'un commissaire était en fonction. Un réviseur d'entreprises s'est vu infliger une suspension de deux mois (vu également le non respect des Normes générales de révision).

La Commission de discipline a été appelée à statuer sur le cas suivant. En application de l'art. 178*bis* des Lois coordonnées sur les sociétés commerciales (aujourd'hui art. 181 du Code des sociétés), le commissaire de la société concernée doit établir un rapport sur l'état de l'actif et du passif, ne remontant pas à plus de trois mois, qui lui est transmis par l'administrateur. Au cours d'un des contrôles effectués par le commissaire (Y) au mois de juin 1997 portant sur l'audit de l'exercice clôturé au 31 mars 1997, l'administrateur délégué demande s'il est prêt à renoncer à son mandat de commissaire au profit du confrère (X), réviseur d'entreprises.

Il y est disposé, à la condition que tout se passe correctement tant du point de vue déontologique que du point de vue légal, ce qui n'est possible qu'après qu'il ait publié son rapport révisoral sur les comptes annuels clôturés au 31 mars 1997 et que l'assemblée générale ait statué sur la démission et la nomination.

Le commissaire n'est plus tenu informé de l'évolution des affaires et finit par apprendre accidentellement que la société a été mise en liquidation, en se rendant sur place le 27 juin 1997 dans le cadre du contrôle des comptes annuels au 31 mars 1997.

L'exercice a été clôturé au 31 mars 1997 mais l'assemblée générale devait encore avoir lieu en septembre. Le rapport rédigé par le réviseur d'entreprises concerné (X) date du 18 juin 1997.

Le réviseur d'entreprises (Y) était par conséquent encore en fonction comme commissaire le 18 juin 1997 et, pour autant qu'un rapport devait être rédigé dans le cadre de l'art.178*bis* des Lois coordonnées sur les sociétés commerciales (aujourd'hui, art. 181 du Code des sociétés), il était l'unique personne habilitée à rédiger ce rapport.

Le fait que les deux réviseurs d'entreprises ont été mis en rapport l'un avec l'autre impliquait que le réviseur d'entreprises intéressé était incontestablement au courant de ce que le réviseur d'entreprises (Y) exerçait le mandat de commissaire. En tant que professionnel, le réviseur d'entreprises (X) doit savoir et savait qu'un commissaire reste nommé jusqu'à décision contraire. Il savait que le rapport en question ne peut être rédigé que par le commissaire en fonction et qu'il n'était pas habilité à rédiger ce rapport. Le fait que le réviseur d'entreprises concerné savait qu'il n'était pas habilité à rédiger un rapport ressort de l'aveu explicite qu'il fait dans sa lettre du 19 août 1997, adressée à (Y): «... En effet, il vous revenait de plein droit, et unique-

(311) Commission de discipline de l'IRE 6 juin 1990, N° 025/89/F.

(312) Commission d'appel de l'IRE 1^{er} juin 1990, N° 025/89/F; *Rapport annuel de l'IRE 1990*, 132.

ment à vous, de rédiger un rapport éventuel de liquidation – tout comme d'ailleurs n'importe quel rapport révisoral au cours d'un mandat de réviseur légal» (313).

230. Lorsqu'un mandat de trois ans vient à expiration, le commissaire en fonction ne peut nullement revendiquer un renouvellement automatique de celui-ci. Il ne peut par conséquent être question d'une quelconque forme d'opposition, mais au maximum de la mention d'un problème de nature professionnelle ou concernant le paiement de ses honoraires (314).

B. Paiement des honoraires d'un prédécesseur?

231. Conformément au paragraphe 13.24 du Code de l'IFAC (315), le Conseil de l'IRE adhère au principe selon lequel le non-paiement d'honoraires du confrère auquel on succède n'est pas en soi une raison suffisante pour ne pas accepter une mission. Le successeur doit toutefois examiner pour quelle raison un retard de paiement s'est produit parce que cela pourrait influencer sa décision d'accepter ou non le mandat ou la mission (316).

232. Dans un esprit de confraternité, il y a lieu que le successeur effectue quelques démarches en vue d'aider le confrère à recouvrer ce qui lui est dû. La démarche normale consiste à adresser une lettre à la direction de la société en rappelant le montant d'honoraires dû au confrère et en incitant la société à un prompt règlement (317).

Le fait de ne pas s'assurer que des honoraires soient encore dus à un confrère et l'affirmation que l'on n'a rien à voir avec cela a été jugé par la Commission de discipline de l'IRE comme indigne de la part d'un réviseur d'entreprises. (318).

233. Si la société invoque le refus de la décharge ou une volonté de mettre en cause la responsabilité du prédécesseur, le réviseur aura rempli son devoir déontologique dès qu'il en aura informé son prédécesseur afin que ce dernier puisse prendre les mesures qu'il jugera utiles (319).

234. Si au contraire, le défaut de paiement résulte d'une négligence de la société ou d'une attitude malveillante, il poursuivra ses efforts pour obtenir le paiement. Le cas échéant, il pourrait considérer qu'il lui sera difficile d'exercer normalement sa mission s'il constate que la société n'a pas pour habitude d'honorer régulièrement les services qui lui sont fournis (320).

(313) Commission de discipline de l'IRE 15 janvier 1999, N° 0144/98/N; *Rapport annuel de l'IRE* 1998, 196 (abrégé).

(314) *Vademecum de l'IRE* 2001, 428.

(315) Celui-ci stipule: «The fact that there may be fees owing to the existing accountant is not a professional reason why another professional accountant in public practice should not accept the appointment».

(316) *Rapport annuel de l'IRE* 1994, 94; *Vademecum de l'IRE* 2001, 428; cf. dans le même sens: Recommandation en matière d'acceptation d'une mission de contrôle par un réviseur d'entreprises (4 février 1985), point 4.5. *Vademecum de l'IRE* 2001, 587.

(317) *Rapport annuel de l'IRE* 1994, 89; *Vademecum de l'IRE*, 2001, 428.

(318) Commission de discipline de l'IRE 24 novembre 1992, N° 0058/92/N (suspension de quinze jours).

(319) *Rapport annuel de l'IRE* 1994, 89; *Vademecum de l'IRE* 2001, 428.

(320) *Rapport annuel de l'IRE* 1994, 89; *Vademecum de l'IRE* 2001, 428.

235. En ce qui concerne la succession d'un expert-comptable par un réviseur, la recommandation déontologique stipule, à propos des relations entre les membres de l'IRE et de l'IEC, qu'il est tenu de s'assurer du paiement des honoraires dus et non contestés.

C. Obligation du réviseur d'entreprises sortant: autoriser la consultation de ses dossiers de travail

236. Le réviseur d'entreprises qui exerçait la même mission est tenu d'autoriser la consultation de ses dossiers de travail par son confrère (art. 24 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises).

237. Le Conseil de l'IRE juge la condition du paiement préalable d'une somme d'argent assurément contraire aux principes élémentaires en matière de confraternité et de justes égards que le réviseur doit à ses confrères (art. 3 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises) (321).

238. Savoir si le réviseur sortant doit ou non assister son successeur dans la consultation des dossiers est laissé à la libre appréciation personnelle du premier cité. La consultation des dossiers de travail en elle-même se fera au cabinet du réviseur sortant. Un temps raisonnablement suffisant doit être accordé au réviseur successeur pour consulter les dossiers. Il ne sera pas fait de copies des papiers et documents de travail sauf autorisation explicite du réviseur sortant (322).

D. Obligation du réviseur successeur de prendre connaissance des documents de travail du prédécesseur

239. Un réviseur d'entreprises qui n'avait pas respecté la recommandation relative à l'utilisation du travail d'un autre réviseur s'est vu infliger une suspension de quinze jours. Le réviseur concerné n'avait pas donné la raison pour laquelle il avait dérogé à l'opinion négative. Il n'avait d'ailleurs pas consulté les dossiers de travail de son confrère. Les commentaires et ajouts apportés à la défense mise sur pied lors de la procédure disciplinaire qui sont en rapport avec les remarques formulées dans le rapport de son prédécesseur ainsi que l'affirmation que les contrôles nécessaires avaient été effectués, ont été considérés comme non pertinents. Seul le rapport à déposer est valable. Les commentaires donnés par la suite et dont les tiers n'ont pas connaissance ne sont pas pertinents (323).

240. Si un confrère a effectué antérieurement un contrôle des comptes annuels, en conformité avec les normes de l'Institut, le successeur peut se baser sur le travail de celui-ci. Le réviseur d'entreprises ne réduit cependant pas sa responsabilité personnelle en se basant sur les constatations de son confrère. Il importe à cet effet qu'il soit

(321) *Rapport annuel de l'IRE* 1994, 89; *Vademecum de l'IRE* 2001, 427.

(322) *Rapport annuel de l'IRE* 1994, 89; *Vademecum de l'IRE* 2001, 427.

(323) Commission de discipline de l'IRE 4 juillet 1991, N° 050/91/N; *Rapport annuel de l'IRE* 1991, 135 confirmé par la Commission d'appel de l'IRE 12 novembre 1992, N° 050/91/N; *Vademecum de l'IRE* 2001, 429; *Rapport annuel de l'IRE* 1992, 160.

au courant des contrôles réellement effectués et des remarques du confrère sortant, ainsi que du fait que celles-ci ont été ou non mentionnées dans le rapport de révision (324).

241. Si le réviseur qui met fin à son mandat a émis une réserve dans son rapport, il est indiqué que le successeur prête une attention particulière à l'évolution de la situation qui a engendré cette réserve. Il évitera de critiquer le point de vue de son confrère mais devra prendre ses propres responsabilités à l'avenir. Si le successeur pense ne plus devoir émettre de réserves, bien que la situation antérieure n'ait pas été changée, il doit motiver cette décision dans ses documents de travail (325).

(324) Recommandation du Conseil de l'IRE 4 février 1985, acceptation de mission de contrôle par un réviseur d'entreprises, *Vademecum de l'IRE* 2001, 587; Recommandation du Conseil de l'IRE 4 mars 1988, utilisation des travaux d'un autre réviseur, *Vademecum de l'IRE* 2001, 694.

(325) Recommandation du Conseil de l'IRE 4 février 1985, acceptation de mission de contrôle par un réviseur d'entreprises, *Vademecum de l'IRE* 2001, 587; Recommandation du Conseil de l'IRE 4 mars 1988, utilisation des travaux d'un autre réviseur, *Vademecum de l'IRE* 2001, 694

MOTS-CLES

Parts:

Versements d'argent sur les parts aux frais de la société et versements d'argent fictifs sur des parts souscrites: p. 44, n° 29

Acquisition par le biais d'un achat ou d'un échange ou prise en gage par la société de ses propres parts en contravention avec le droit des sociétés: p. 44, n° 28

Responsabilité:

Responsabilité civile:

La responsabilité aquilienne: pp. 17-18, n° 34

En cas d'infraction au droit des sociétés ou aux statuts: p. 14, n° 26

Décharge: p. 20, n° 39

Prescription:

Missions de contrôle spécifiques: pp. 26-27, n° 49

Missions extra-légales: p. 28, n° 50

Mission de contrôle légale générale: p. 20, n° 40

Interaction avec responsabilité disciplinaire: p. 97, n°s 1-3

Responsabilité pénale:

Types de délits (en général): p. 35, n° 8

Absence de responsabilité pour les actes d'autrui: pp. 40-41, n° 21

Notion (générale): pp. 34-35, n°s 4-7

Non-respect des règles relatives aux émoluments du commissaire: p. 43, n° 26

Non-respect de l'interdiction d'acquisition par le biais d'un achat ou d'un échange ou prise en gage par la société de ses propres parts en contravention avec le droit des sociétés: p. 44, n° 28

Non-respect de l'obligation de convocation de l'assemblée générale: p. 43, n° 27

Indépendance de l'action disciplinaire vis-à-vis de l'action pénale: pp. 101-105, n°s 16-22

Personnes morales: (en général): pp. 37-40, n°s 14-20; pp. 80-83, n°s 81-84

Faux et usage de faux en écritures: p. 52, n° 40; pp. 54-75, n°s 44-73

Attestations et approbations illégales: pp. 45-50, n°s 31-36

Illégalité: p. 36, n°s 10-11

Responsabilité disciplinaire: voir Discipline

Assemblée générale:

Non-respect de l'obligation de convocation de l'assemblée générale: p. 43, n° 27

Contrat de travail: p. 147, n° 152

Attestation:

Attestation et approbation illégales: pp. 44-45, n° 30

Intérêt lors du dépôt de la plainte disciplinaire: p. 106, n° 25

Secret professionnel: p. 51, n° 38

Interdiction professionnelle: p. 41, n° 22

Administration d'une société ou d'une entreprise commerciale par le réviseur: pp. 148-150, n^{os} 154-156

Administrateur d'une ASBL:

Compatibilité avec la fonction de commissaire: pp. 153-154, n^{os} 163-164

Emoluments:

Honoraires d'un prédécesseur: pp. 184-185, n^{os} 231-235

Responsabilité pénale pour non-respect des règles relatives aux émoluments: p. 43, n° 26

Commissaire spécial auprès de l'Office de Contrôle des Assurances:

Compatibilité avec la fonction de commissaire: p. 158, n° 176

Confrère:

Voir mise en cause, loyauté

Curateur:

Compatibilité avec la fonction de commissaire: p. 152, n° 161

Commission de Surveillance: p. 111, n° 42

Activités commerciales d'un réviseur: p. 148, n° 153

Contrôle:

Contrôle des comptes annuels et de la situation financière: pp. 7-8, n° 14

Contrôle de la conformité au droit des sociétés et aux statuts: pp. 8-11, n^{os} 15-17

Types de délits: p. 35, n° 8

Discontinuité de l'entreprise:

Obligation du commissaire d'en informer par écrit le conseil d'administration: pp. 22-24, n^{os} 43-44

Domiciliation au cabinet du réviseur: pp. 150-151, n^{os} 158-159

Clause d'exonération de responsabilité: p. 20, n° 38

Usage d'une pièce fausse: pp. 70-72, n^{os} 64-65

Ancien membre: pp. 134-135, n^{os} 117-122

Obligation d'entendre le réviseur qui est saisi d'une mesure disciplinaire: p. 113, n° 47

Recel et blanchiment: p. 52, n° 41

Obligations d'information vis-à-vis de l'Institut: pp. 172-173, n° 206

Criminalité informatique: p. 53, n° 43

Décharge:

En général: p. 20, n° 39

Missions légales spécifiques: pp. 26-27, n° 49

Juges non-professionnels:

Compatibilité avec la fonction de commissaire: p. 157, n° 172

Cotisation de membre: pp. 167-172, n°s 192-205

Modalités de perception: pp. 167-168, n°s 195-199

Retard de paiement des cotisations (fixes ou variables): pp. 170-171, n°s 202-204

Retard de déclaration sur l'honneur: pp. 169-170, n° 201; pp. 171-172, n° 205

Loyauté à l'égard des confrères:

p. 176, n°s 215-216

Mandat en tant que membre d'un organe législatif:

Compatibilité avec la fonction de commissaire: p. 154, n°s 166-168

Marginale toetsing: p. 13, n° 24

Non bis in idem: p. 125, n° 84

Omission du dépôt des comptes annuels: p. 137, n°s 126-127

Nulla poena sine lege: p. 124, n° 82

Nullum crimen, nulla poena sine lege: pp. 123-124, n°s 78-80

Indépendance du réviseur d'entreprises: pp. 139-147, n°s 133-151

Commissionnaire d'une partie lors d'une vente: p. 142, n° 142

Endettement démesuré: p. 141, n° 139

Apparence de partialité dans un conflit entre anciens et nouveaux actionnaires: pp. 141-142, n° 140

Impartialité des membres du Conseil: p. 112-113, n°s 45-46

Fonction publique:

Compatibilité avec la fonction de commissaire: pp. 154-157, n°s 165-173

Révélation de l'infraction au droit des sociétés ou aux statuts:

A l'assemblée générale: pp. 16-17, n° 33

Au conseil d'administration: p. 16, n° 32

Missions:

Missions générales du commissaire: p. 7-11, n°s 13-17

Contrôle des comptes annuels et de la situation financière: pp. 7-8, n° 14

Contrôle de la conformité au droit des sociétés et aux statuts: pp. 8-11, n°s 15-17

Convocation (du réviseur) par action disciplinaire: pp. 115-116, n^{os} 54-58

Succession à un confrère: pp. 179-186, n^{os} 221-241

Endettement démesuré: p. 141, n^o 139

Personne admise à la prestation de serment de réviseur d'entreprises: pp. 133-134, n^{os} 113-116

Mandat politique au niveau exécutif:

Compatibilité avec la fonction de commissaire: pp. 155-156, n^o 169

Interdiction de publicité: pp. 158-166, n^{os} 177-190

Commissaire du gouvernement:

Compatibilité avec la fonction de commissaire: pp. 156-157, n^{os} 170-171

Personne morale:

(Dé)cumul avec responsabilité de la personne physique: p. 39, n^o 19

Peines: pp. 39-40, n^o 20

Imputation légale: pp. 38-39, n^o 18

Publicité: pp. 162-166, n^{os} 181-190

Respect et loyauté à l'égard de l'Institut: pp. 174-175, n^{os} 212-213

Démarchage de clients: pp. 159-162, n^{os} 178-180

Séquestre:

Compatibilité avec la fonction de commissaire: pp. 152-153, n^o 162

Spécialisations: p. 164, n^o 187

Sponsoring: pp. 164-165, n^{os} 188-189

Mise en cause du travail d'un confrère: p. 177, n^{os} 217-218

Tâches: voir missions

Discipline:

Saisie de l'action disciplinaire: pp. 111-115, n^{os} 43-53

Abandon de l'action disciplinaire: p. 115, n^o 53

Engagement d'office d'une procédure disciplinaire: p. 107, n^o 27

Menaces à l'encontre de clients et de membres des organes de l'Institut: pp. 138-139, n^{os} 131-132

Argumentation des infractions disciplinaires: pp. 122-123, n^{os} 76-77

Assistance: pp. 117-118, n^o 61

Compétence discrétionnaire en matière de qualification de l'infraction et du degré de la peine: p. 123, n^{os} 78-79

Caractère propre de l'action disciplinaire: pp. 97-98, n^{os} 1-5

Apport fictif de capital: p. 138, n^o 129

Appel: pp. 129-130, n^{os} 97-102

Plainte: p. 106, n^{os} 24-26
 Motivation: p. 122, n^o 75
 Omission du dépôt des comptes annuels: p. 137, n^{os} 126-127
Non bis in idem: p. 125, n^o 84
Nulla poena sine lege: p. 124, n^o 82
Nullum crimen, nulla poena sine lege: pp. 123-124, n^{os} 78-80
 Indépendance de l'action disciplinaire vis-à-vis de l'action pénale: pp. 101-105, n^{os} 16-22
 Traitement impartial: p. 122, n^o 74
 Imprescriptibilité de l'action disciplinaire: pp. 97-98, n^{os} 4-5
 Publicité des audiences et de la décision de la Commission de discipline: pp. 118-122, n^{os} 64-73
 Obligation de faire preuve d'une certaine réserve: p. 138, n^o 130
 Convocation: pp. 115-116, n^{os} 54-58
 Violation du droit des sociétés ou du droit comptable: pp. 137-138, n^{os} 125-129
 Suspension: p. 126, n^o 87
 Radiation: pp. 126-127, n^o 88
 Stagiaire: p. 133, n^o 112
 Condamnation disciplinaire des organisations sœurs (IEC, IPCF): p. 105, n^o 23
 Peines disciplinaires: pp. 125-127, n^{os} 85-88
 Audition: p. 117, n^{os} 59-60
 Circonstances atténuantes: pp. 127-128, n^o 90
 Opposition: p. 128, n^{os} 92-95
 Circonstances aggravantes: p. 128, n^o 91
 Enquête préparatoire par le Conseil de l'IRE: pp. 107-108, n^{os} 30-31
 Pourvoi en cassation: pp. 130-132, n^{os} 105-111
 Interaction avec l'action civile: pp. 98-100, n^{os} 6-11

Faux et usage de faux en écritures: p. 52, n^o 40; pp. 54-75, n^{os} 44-73

Faux en écritures fiscales: pp. 77-78, n^o 77

Faux en écritures de droit commun:

Intention frauduleuse et dessein de nuire: pp. 69-70, n^{os} 60-62

Usage d'une pièce fautive: pp. 70-72, n^{os} 64-65

Préjudice ou dommage éventuel: p. 70, n^o 63

Écrit protégé pénalement: pp. 58-62, n^{os} 49-54

Prescription: pp. 71-72, n^o 65

Déguisement de la vérité d'une façon déterminée par la loi: pp. 62-68, n^{os} 55-59

Faux dans les comptes annuels (et concours de faux de droit commun): pp. 76-77, n^{os} 75-76; pp. 78-79, n^{os} 78-80

Liquidateur:

Compatibilité avec la fonction de commissaire: pp. 151-152, n^o 160

Représentation d'une société commerciale: p. 150, n^o 157

Prescription:

Responsabilité civile:

En général: p. 20, n^o 40

Missions légales particulières: pp. 26-27, n^o 49

Responsabilité pénale pour faux et usage d'une pièce fautive: pp. 71-72, n^o 65

Membre à plein temps du Conseil de la Concurrence:

Compatibilité avec la fonction de commissaire: p. 157, n° 172

Rapport par écrit préalable avec le confrère à succéder: pp. 179-182, n°s 221-226

Interviews: pp. 163-164, n°s 183-184

MOTS-CLES

Parts:

Versements d'argent sur les parts aux frais de la société et versements d'argent fictifs sur des parts souscrites: p. 44, n° 29

Acquisition par le biais d'un achat ou d'un échange ou prise en gage par la société de ses propres parts en contravention avec le droit des sociétés: p. 44, n° 28

Responsabilité:

Responsabilité civile:

La responsabilité aquilienne: pp. 17-18, n° 34

En cas d'infraction au droit des sociétés ou aux statuts: p. 14, n° 26

Décharge: p. 20, n° 39

Prescription:

Missions de contrôle spécifiques: pp. 26-27, n° 49

Missions extra-légales: p. 28, n° 50

Mission de contrôle légale générale: p. 20, n° 40

Interaction avec responsabilité disciplinaire: p. 97, n°s 1-3

Responsabilité pénale:

Types de délits (en général): p. 35, n° 8

Absence de responsabilité pour les actes d'autrui: pp. 40-41, n° 21

Notion (générale): pp. 34-35, n°s 4-7

Non-respect des règles relatives aux émoluments du commissaire: p. 43, n° 26

Non-respect de l'interdiction d'acquisition par le biais d'un achat ou d'un échange ou prise en gage par la société de ses propres parts en contravention avec le droit des sociétés: p. 44, n° 28

Non-respect de l'obligation de convocation de l'assemblée générale: p. 43, n° 27

Indépendance de l'action disciplinaire vis-à-vis de l'action pénale: pp. 101-105, n°s 16-22

Personnes morales: (en général): pp. 37-40, n°s 14-20; pp. 80-83, n°s 81-84

Faux et usage de faux en écritures: p. 52, n° 40; pp. 54-75, n°s 44-73

Attestations et approbations illégales: pp. 45-50, n°s 31-36

Illégalité: p. 36, n°s 10-11

Responsabilité disciplinaire: voir Discipline

Assemblée générale:

Non-respect de l'obligation de convocation de l'assemblée générale: p. 43, n° 27

Contrat de travail: p. 147, n° 152

Attestation:

Attestation et approbation illégales: pp. 44-45, n° 30

Intérêt lors du dépôt de la plainte disciplinaire: p. 106, n° 25

Secret professionnel: p. 51, n° 38

Interdiction professionnelle: p. 41, n° 22

Administration d'une société ou d'une entreprise commerciale par le réviseur: pp. 148-150, n^{os} 154-156

Administrateur d'une ASBL:

Compatibilité avec la fonction de commissaire: pp. 153-154, n^{os} 163-164

Emoluments:

Honoraires d'un prédécesseur: pp. 184-185, n^{os} 231-235

Responsabilité pénale pour non-respect des règles relatives aux émoluments: p. 43, n° 26

Commissaire spécial auprès de l'Office de Contrôle des Assurances:

Compatibilité avec la fonction de commissaire: p. 158, n° 176

Confrère:

Voir mise en cause, loyauté

Curateur:

Compatibilité avec la fonction de commissaire: p. 152, n° 161

Commission de Surveillance: p. 111, n° 42

Activités commerciales d'un réviseur: p. 148, n° 153

Contrôle:

Contrôle des comptes annuels et de la situation financière: pp. 7-8, n° 14

Contrôle de la conformité au droit des sociétés et aux statuts: pp. 8-11, n^{os} 15-17

Types de délits: p. 35, n° 8

Discontinuité de l'entreprise:

Obligation du commissaire d'en informer par écrit le conseil d'administration: pp. 22-24, n^{os} 43-44

Domiciliation au cabinet du réviseur: pp. 150-151, n^{os} 158-159

Clause d'exonération de responsabilité: p. 20, n° 38

Usage d'une pièce fausse: pp. 70-72, n^{os} 64-65

Ancien membre: pp. 134-135, n^{os} 117-122

Obligation d'entendre le réviseur qui est saisi d'une mesure disciplinaire: p. 113, n° 47

Recel et blanchiment: p. 52, n° 41

Obligations d'information vis-à-vis de l'Institut: pp. 172-173, n° 206

Criminalité informatique: p. 53, n° 43

Décharge:

En général: p. 20, n° 39

Missions légales spécifiques: pp. 26-27, n° 49

Juges non-professionnels:

Compatibilité avec la fonction de commissaire: p. 157, n° 172

Cotisation de membre: pp. 167-172, n°s 192-205

Modalités de perception: pp. 167-168, n°s 195-199

Retard de paiement des cotisations (fixes ou variables): pp. 170-171, n°s 202-204

Retard de déclaration sur l'honneur: pp. 169-170, n° 201; pp. 171-172, n° 205

Loyauté à l'égard des confrères:

p. 176, n°s 215-216

Mandat en tant que membre d'un organe législatif:

Compatibilité avec la fonction de commissaire: p. 154, n°s 166-168

Marginale toetsing: p. 13, n° 24

Non bis in idem: p. 125, n° 84

Omission du dépôt des comptes annuels: p. 137, n°s 126-127

Nulla poena sine lege: p. 124, n° 82

Nullum crimen, nulla poena sine lege: pp. 123-124, n°s 78-80

Indépendance du réviseur d'entreprises: pp. 139-147, n°s 133-151

Commissionnaire d'une partie lors d'une vente: p. 142, n° 142

Endettement démesuré: p. 141, n° 139

Apparence de partialité dans un conflit entre anciens et nouveaux actionnaires: pp. 141-142, n° 140

Impartialité des membres du Conseil: p. 112-113, n°s 45-46

Fonction publique:

Compatibilité avec la fonction de commissaire: pp. 154-157, n°s 165-173

Révélation de l'infraction au droit des sociétés ou aux statuts:

A l'assemblée générale: pp. 16-17, n° 33

Au conseil d'administration: p. 16, n° 32

Missions:

Missions générales du commissaire: p. 7-11, n°s 13-17

Contrôle des comptes annuels et de la situation financière: pp. 7-8, n° 14

Contrôle de la conformité au droit des sociétés et aux statuts: pp. 8-11, n°s 15-17

Convocation (du réviseur) par action disciplinaire: pp. 115-116, n^{os} 54-58

Succession à un confrère: pp. 179-186, n^{os} 221-241

Endettement démesuré: p. 141, n^o 139

Personne admise à la prestation de serment de réviseur d'entreprises: pp. 133-134, n^{os} 113-116

Mandat politique au niveau exécutif:

Compatibilité avec la fonction de commissaire: pp. 155-156, n^o 169

Interdiction de publicité: pp. 158-166, n^{os} 177-190

Commissaire du gouvernement:

Compatibilité avec la fonction de commissaire: pp. 156-157, n^{os} 170-171

Personne morale:

(Dé)cumul avec responsabilité de la personne physique: p. 39, n^o 19

Peines: pp. 39-40, n^o 20

Imputation légale: pp. 38-39, n^o 18

Publicité: pp. 162-166, n^{os} 181-190

Respect et loyauté à l'égard de l'Institut: pp. 174-175, n^{os} 212-213

Démarchage de clients: pp. 159-162, n^{os} 178-180

Séquestre:

Compatibilité avec la fonction de commissaire: pp. 152-153, n^o 162

Spécialisations: p. 164, n^o 187

Sponsoring: pp. 164-165, n^{os} 188-189

Mise en cause du travail d'un confrère: p. 177, n^{os} 217-218

Tâches: voir missions

Discipline:

Saisie de l'action disciplinaire: pp. 111-115, n^{os} 43-53

Abandon de l'action disciplinaire: p. 115, n^o 53

Engagement d'office d'une procédure disciplinaire: p. 107, n^o 27

Menaces à l'encontre de clients et de membres des organes de l'Institut: pp. 138-139, n^{os} 131-132

Argumentation des infractions disciplinaires: pp. 122-123, n^{os} 76-77

Assistance: pp. 117-118, n^o 61

Compétence discrétionnaire en matière de qualification de l'infraction et du degré de la peine: p. 123, n^{os} 78-79

Caractère propre de l'action disciplinaire: pp. 97-98, n^{os} 1-5

Apport fictif de capital: p. 138, n^o 129

Appel: pp. 129-130, n^{os} 97-102

- Plainte: p. 106, n^{os} 24-26
 Motivation: p. 122, n^o 75
 Omission du dépôt des comptes annuels: p. 137, n^{os} 126-127
Non bis in idem: p. 125, n^o 84
Nulla poena sine lege: p. 124, n^o 82
Nullum crimen, nulla poena sine lege: pp. 123-124, n^{os} 78-80
 Indépendance de l'action disciplinaire vis-à-vis de l'action pénale: pp. 101-105, n^{os} 16-22
 Traitement impartial: p. 122, n^o 74
 Imprescriptibilité de l'action disciplinaire: pp. 97-98, n^{os} 4-5
 Publicité des audiences et de la décision de la Commission de discipline: pp. 118-122, n^{os} 64-73
 Obligation de faire preuve d'une certaine réserve: p. 138, n^o 130
 Convocation: pp. 115-116, n^{os} 54-58
 Violation du droit des sociétés ou du droit comptable: pp. 137-138, n^{os} 125-129
 Suspension: p. 126, n^o 87
 Radiation: pp. 126-127, n^o 88
 Stagiaire: p. 133, n^o 112
 Condamnation disciplinaire des organisations sœurs (IEC, IPCF): p. 105, n^o 23
 Peines disciplinaires: pp. 125-127, n^{os} 85-88
 Audition: p. 117, n^{os} 59-60
 Circonstances atténuantes: pp. 127-128, n^o 90
 Opposition: p. 128, n^{os} 92-95
 Circonstances aggravantes: p. 128, n^o 91
 Enquête préparatoire par le Conseil de l'IRE: pp. 107-108, n^{os} 30-31
 Pourvoi en cassation: pp. 130-132, n^{os} 105-111
 Interaction avec l'action civile: pp. 98-100, n^{os} 6-11
- Faux et usage de faux en écritures: p. 52, n^o 40; pp. 54-75, n^{os} 44-73
 Faux en écritures fiscales: pp. 77-78, n^o 77
 Faux en écritures de droit commun:
 - Intention frauduleuse et dessein de nuire: pp. 69-70, n^{os} 60-62
 - Usage d'une pièce fautive: pp. 70-72, n^{os} 64-65
 - Préjudice ou dommage éventuel: p. 70, n^o 63
 - Écrit protégé pénalement: pp. 58-62, n^{os} 49-54
 - Prescription: pp. 71-72, n^o 65
 - Déguisement de la vérité d'une façon déterminée par la loi: pp. 62-68, n^{os} 55-59
 Faux dans les comptes annuels (et concours de faux de droit commun): pp. 76-77, n^{os} 75-76; pp. 78-79, n^{os} 78-80
- Liquidateur:
 - Compatibilité avec la fonction de commissaire: pp. 151-152, n^o 160
- Représentation d'une société commerciale: p. 150, n^o 157
- Prescription:
 - Responsabilité civile:
 - En général: p. 20, n^o 40
 - Missions légales particulières: pp. 26-27, n^o 49
 - Responsabilité pénale pour faux et usage d'une pièce fautive: pp. 71-72, n^o 65

Membre à plein temps du Conseil de la Concurrence:

Compatibilité avec la fonction de commissaire: p. 157, n° 172

Rapport par écrit préalable avec le confrère à succéder: pp. 179-182, n°s 221-226

Interviews: pp. 163-164, n°s 183-184