

Mons, (18^e ch.), 1 avril 2016

2013/RG/730

Siège : M. B. Bouteiller, Conseiller

Plaid. : Mes. J. Mary *loco* B. Pinchart et J. Saint-Ghislain *loco* Th. Afschrift

Droit civil - Expert-comptable et conseiller fiscal – Contrôle fiscal - Secret Professionnel – Time sheet – Motif impérieux et caractère proportionné de la levée du secret professionnel – Appréciation par le juge – TVA - Levée partielle du secret professionnel – Respect du secret professionnel – Intérêt légitime de l'Etat belge

Le secret professionnel s'applique à tout ce qui a été confié, constaté ou appris par le confident dans l'accomplissement de sa mission. L'obligation de garder le secret sur tout ce dont le confident a eu connaissance dans l'exercice de sa fonction ou à raison de la confiance qui s'attache à sa profession, est d'ordre public.

Les principes régissant le secret professionnel de l'avocat sont applicables mutatis mutandis à la situation de l'expert-comptable de telle sorte que la règle du secret professionnel doit céder lorsqu'une nécessité l'impose ou lorsqu'une valeur jugée supérieure entre en conflit avec elle. La levée du secret professionnel de l'avocat doit toutefois, pour être jugée compatible avec les principes fondamentaux de l'ordre juridique belge, être justifiée par un motif impérieux, et être strictement proportionnée (art. 60 à 62 du Code de la TVA et 458 du Code pénal).

A juste titre, l'Etat belge fait valoir qu'en matière de TVA, la consultation de l'autorité disciplinaire n'est pas prévue par la loi dès lors que l'article 334 du C.I.R. 92, en vertu duquel l'Institut des experts-comptables a été consulté en l'espèce, ne vise que la procédure en matière d'impôts sur les revenus.

Il convient en l'espèce de concilier l'intérêt de l'expert-comptable et conseiller fiscal au respect du secret professionnel auquel il est tenu avec l'intérêt légitime de l'administration de déterminer, au moyen des pouvoirs d'investigation dont elle dispose, l'impôt légalement dû, ce qui constitue un motif impérieux d'intérêt général et est proportionné à la mesure de la levée du secret professionnel.

Pour atteindre cet objectif, l'expert-comptable et conseiller fiscal doit être autorisé à produire lesdits dossiers moyennant les restrictions découlant du secret professionnel et ainsi à masquer l'identité de ses clients sur les documents litigieux ainsi que les éléments permettant de les identifier. Les possibilités d'identification des clients ainsi écartées, l'expert-comptable et conseiller fiscal est tenu de produire à l'administration fiscale les dossiers des clients comprenant notamment les contrats et les « time-sheets ».

Burgerlijk recht – Erkende boekhouder-fiscalist – Fiscale controle - Beroepsgeheim – Time sheet – Dwingende reden voor en proportioneel karakter van de opheffing van het beroepsgeheim – Beoordeling door de rechter – BTW – Gedeeltelijke opheffing van het beroepsgeheim – Eerbiediging van het beroepsgeheim – Gerechtigd belang van de Belgische Staat.

Het beroepsgeheim is van toepassing op alles wat werd toevertrouwd, vastgesteld of vernomen door de tot het geheim gehoudene bij de uitvoering van zijn taak. De verplichting om het geheim te bewaren van alles dat de tot het

geheim gehoudene vernomen heeft bij de uitvoering van zijn taak of wegens de vertrouwensfunctie die met het beroep is verbonden, is van openbare orde.

De principes die het beroepsgeheim beheersen van de advocaat zijn mutatis mutandis toepasselijk op de toestand van de expert-boekhouder, zodat de regel van het beroepsgeheim moet wijken wanneer een noodzaak zich opdringt of wanneer een hoger geachte waarde daarmee in conflict komt. De opheffing van het beroepsgeheim van de advocaat moet echter, om verenigbaar te worden geacht met de fundamentele principes van de Belgische rechtsorde, gerechtvaardigd zijn door een dwingend motief en strikt proportioneel zijn (art. 60 - 62 WBTW en 458 Sw).

Terecht laat de Belgische Staat gelden dat inzake de BTW, de raadpleging van de disciplinaire overheid door de wet niet werd voorzien, nu art. 334 WIB 92, op grond waarvan het Beroepsinstituut van Erkende Boekhouders in deze zaak werd geraadpleegd, slechts de procedure inzake de inkomstenbelastingen viseert.

In deze zaak moet het belang van de erkende boekhouder-fiscalist op eerbiediging van het beroepsgeheim waartoe hij gehouden is, verzoend worden met het rechtmatig belang van de administratie om, door middel van de onderzoeksmaatregelen waarover zij beschikt, de wettelijk verschuldigde belasting vast te stellen, dat een dwingend motief van algemeen belang vormt en in verhouding staat tot de maatregel van de opheffing van het beroepsgeheim.

Om deze doelstelling te bereiken moet het aan de erkende boekhouder-fiscalist worden toegestaan om de betrokken dossiers voor te leggen, mits beperkingen die uit het beroepsgeheim voortvloeien en aldus de identiteit van zijn cliënten te verbergen op de litigieuze documenten en ook de elementen die toelaten om hen te identificeren. Nadat de mogelijkheid om de cliënten te identificeren aldus werd uitgeschakeld, is de erkende boekhouder-fiscalist gehouden om aan de fiscale administratie de dossiers van zijn cliënten voor te leggen, omvattende met name de contracten en de "time-sheets".

(Etat belge, Service Public Fédéral des Finances c. S.P.R.L. AC T)

(...)

II. Faits et antécédents de la procédure

La S.P.R.L. AC T exerce une activité de cabinet d'expertises comptables et fiscales.

En 1998, elle a fait l'objet d'un contrôle fiscal par l'administration de la fiscalité des entreprises et des revenus, centre de contrôle de Bruxelles IV, portant tant sur sa situation en matière d'impôt sur les revenus qu'en matière de TVA. Dans le cadre de ce contrôle, les fonctionnaires de l'administration ont demandé à la S.P.R.L. AC T la production, pour chacun de ses clients, d'un dossier contenant notamment le contrat et un document reprenant les prestations effectuées par l'expert-comptable concerné (time-sheet).

Considérant que ces documents étaient protégés par le secret professionnel et ne pouvaient être communiqués à l'administration sous peine de sanctions pénales en application de l'article 458 du Code pénal, la S.P.R.L. AC T a demandé l'intervention de l'Institut des experts-comptables afin qu'il apprécie si et éventuellement dans quelle mesure la demande de production de ces documents se concilie avec le respect du secret professionnel en application de l'article 334 du Code des impôts sur les revenus 1992 (C.I.R. 92).

Par lettre du 10 août 1998, l'Institut des experts-comptables a estimé que les contrats et les documents qui reprennent les prestations effectuées par l'expert-comptable contiennent des informations qui ont été confiées à l'expert-comptable par son client, dans le cadre de l'exercice de sa mission, et étaient nécessairement couverts par le secret professionnel.

Par lettre du 7 octobre 1998, l'administration de la fiscalité des entreprises et des revenus a avisé la S.P.R.L. AC T qu'elle ne pouvait partager le point de vue de l'Institut des experts-comptables, dès lors que les documents demandés contenaient notamment le tarif, le nombre d'heures prestées et étaient à considérer comme des pièces justificatives

relatives à l'activité, qui doivent être fournies lors du contrôle, et a annoncé l'application d'une amende de 100.000 anciens francs belges pour non-communication de documents prévue par l'article 61, § 1er du Code de la TVA (amende appliquée en vertu de l'article 70, § 4, dudit Code et de l'arrêté royal n° 44 du 21 octobre 1993, annexe, section première, rubrique XVI).

Malgré le désaccord du contribuable et de l'Institut des experts-comptables, exprimé par l'intermédiaire de leur conseil, l'administration fiscale a adressé à la S.P.R.L. AC T un avis de paiement de l'amende de 100.000 anciens francs belges le 22 mars 1999.

Par requête contradictoire déposée au greffe du tribunal de première instance de Bruxelles le 22 juin 1999, la S.P.R.L. AC T a contesté ladite amende et en a demandé l'annulation.

Par jugement du 31 janvier 2003, la 32ème chambre du tribunal de première instance de Bruxelles a déclaré la demande fondée, a dit pour droit que les documents litigieux sont couverts par le secret professionnel prévu par l'article 458 du Code pénal et que le refus de les communiquer à l'administration fiscale ne peut dès lors être frappé d'une amende pour violation de l'article 61, § 1er, ou de l'article 62 du Code de la TVA et, en conséquence, a déclaré que la S.P.R.L. AC T n'était pas redevable de l'amende de 2.478,98 euros (100.000 anciens francs belges) ayant fait l'objet de l'avis de paiement du 22 mars 1999.

Statuant sur le recours en appel de l'Etat belge, par un arrêt du 30 novembre 2006, la 6ème chambre de la cour d'appel de Bruxelles a dit que c'est à bon droit que la S.P.R.L. AC T a refusé de communiquer les contrats de ses clients à l'administration fiscale et, en ce qui concerne les « time-sheets », qu'il appartenait au confident de faire le tri et de communiquer à l'administration les « time-sheets » qui ne sont pas couverts par son secret professionnel, sans que le confident puisse refuser de prime abord, comme l'a fait le contribuable en l'espèce, toute communication à l'administration.

La cour d'appel a ainsi déclaré la S.P.R.L. AC T redevable d'une amende du chef de son refus absolu de communication de ses « time-sheets » et a réduit cette amende à 1.000 euros.

Statuant sur les pourvois en cassation de la S.P.R.L. AC T et de l'Etat belge, par un arrêt du 19 mars 2009, la première chambre de la Cour de cassation a cassé l'arrêt attaqué de la cour d'appel de Bruxelles du 30 novembre 2006 au motif que ladite cour n'avait pas répondu au moyen précis et circonstancié par lequel l'Etat belge soutenait en conclusions que l'article 458 du Code pénal délie du secret ceux qui sont obligés par la loi de révéler un secret et qu'une telle obligation est imposée par les articles 60 et 61 du Code de la TVA et a renvoyé la cause devant la cour de céans.

Par requête après cassation du 14 août 2013, l'Etat belge a saisi la cour de céans afin qu'il soit statué sur les mérites de son appel.

Par un arrêt du 19 mars 2015, la cour de céans a ordonné la réouverture des débats pour permettre aux parties de s'expliquer sur la légalité de la saisine de la cour par voie de requête après cassation et non par citation signifiée à la partie adverse.

Par un arrêt du 6 mai 2015, la cour de céans, autrement composée, a dit pour droit que la cour est régulièrement saisie de la cause à ce stade de la procédure et a fixé l'affaire pour plaidoiries avec une reprise des débats ab initio.

Par un arrêt du 17 décembre 2015, la cour de céans a ordonné la réouverture des débats afin de permettre à l'Etat belge de redéposer son dossier de pièces.

III. Fondement de l'appel - Discussion

Le litige porte sur la question de savoir si les dossiers des clients de la S.P.R.L. ACCOUNTANTS TEAM, contenant le contrat et un document qui reprend les prestations effectuées par l'expert-comptable concerné et intitulé « time-

sheet », sont couverts par le secret professionnel prévu à l'article 458 du Code pénal, auquel sont tenus les experts-comptables et que, par conséquent, ces dossiers ne pourraient être communiqués aux fonctionnaires chargés du contrôle de la situation fiscale en matière de TVA de la S.P.R.L. AC T invoquant les articles 60, § 1er, 2ème alinéa, et 61, § 1er, alinéa 1er, du Code de la TVA.

L'Etat belge expose que les dossiers dont la communication lui a été refusée contiennent notamment les « time-sheets » reprenant les indications et les éléments de nature à permettre la vérification et le contrôle du chiffre d'affaires déclaré par la S.P.R.L. AC T sous tous ses aspects, à savoir les éléments nécessaires pour l'établissement des factures et notes d'honoraires, tels que le nombre d'heures prestées, le tarif horaire appliqué à tel client en fonction de la nature des prestations et de son degré de difficulté, et que la non-communication de ces dossiers prive l'agent contrôleur d'une source de renseignement essentielle et l'entrave dans sa mission de contrôle.

L'Etat belge soutient que les « time-sheets » ne contiennent en soi aucun secret dont serait détentrice la S.P.R.L. AC T et s'ils ne constituent pas des documents spécifiquement nommés dans le Code de la TVA, ils n'en demeurent pas moins des pièces internes indispensables pour connaître le montant des honoraires réclamés aux clients et pour vérifier la localisation des prestations au regard de l'article 21, § 3, 7°, d), du Code de la TVA.

L'Etat belge avance également que les documents litigieux entrent sans conteste dans les prévisions de la limitation prévue par l'article 458 du Code pénal, qui vise la situation où la loi oblige le détenteur du secret à faire connaître le secret dont il est dépositaire, comme c'est le cas en l'espèce en vertu du prescrit de l'article 61, § 1er, alinéa 1er, du Code de la TVA, lu en combinaison avec l'article 60, § 1er, alinéa 2, du même Code.

La S.P.R.L. AC T fait valoir pour sa part que les documents réclamés sont couverts par le secret professionnel dès lors que celui-ci couvre tous les faits qui sont portés à la connaissance du confident et tous les documents qui sont entrés en sa possession, dans l'exercice ou à l'occasion de l'exercice de sa profession.

La S.P.R.L. AC T estime qu'en l'espèce, l'administration ne peut que s'incliner devant la primauté de l'avis de l'Institut de experts-comptables -autorité disciplinaire consultée en application de l'article 334 du C.I.R. 92, qui a confirmé que les documents étaient couverts par le secret professionnel- et renoncer à infliger une amende pour non production de documents.

* * * * *

L'article 61, § 1er, alinéa 1er, du Code de la TVA dispose :

« Toute personne est tenue de communiquer, sans déplacement, à toute réquisition des agents de l'administration qui a la taxe sur la valeur ajoutée dans ses attributions, les livres et documents qu'elle doit conserver conformément à l'article 60, à l'effet de permettre de vérifier l'exacte perception de la taxe à sa charge ou à la charge de tiers ».

L'article 60, § 1er, du même Code stipule :

« Les livres, factures et autres documents dont la tenue, la rédaction, ou la délivrance sont prescrites par le présent Code ou en exécution de celui-ci, doivent être conservés par les personnes qui les ont tenus, dressés, délivrés ou reçus, pendant dix ans à partir du 1er janvier de l'année qui suit leur clôture s'il s'agit de livres, leur date s'il s'agit de factures ou d'autres documents, ou l'année au cours de laquelle le droit à déduction a pris naissance, dans les situations visées à l'article 58, § 4, 7°, alinéa 2, s'il s'agit des documents visés à l'article 58, § 4, 7°, alinéa 4.

La même obligation incombe aux assujettis et aux personnes morales non assujetties en ce qui concerne les factures ou documents en tenant lieu relatifs aux acquisitions intracommunautaires de biens ou aux achats effectués à

l'étranger, les livres et documents comptables, les contrats, les pièces relatives à la commande des prestations de services et des livraisons de biens, à l'expédition, à la remise et à la livraison de biens, les extraits de compte, les documents de paiement et les autres livres et documents relatifs à l'activité ».

L'article 62, § 1er, dudit Code dispose en outre :

« Toute personne est tenue de fournir verbalement ou par écrit, à toute réquisition des agents de l'administration qui a la taxe sur la valeur ajoutée dans ses attributions, tous renseignements qui lui sont réclamés aux fins de vérifier l'exacte perception de la taxe à sa charge ou à la charge de tiers ».

L'obligation de conservation et de communication des livres et documents visés par les dispositions précitées s'applique à tous les documents prescrits par le Code de la TVA mais également tous les autres documents relatifs à l'activité exercée par l'assujetti (Cass., 18 janvier 2013, R.G. n° F.11.0151.N, consultable sur le site Internet juridat.be).

Aux termes de l'article 458 du Code pénal, « les médecins, chirurgiens, officiers de santé, pharmaciens, sages-femmes et toutes autres personnes dépositaires par état ou par profession, des secrets qu'on leur confie, qui, hors le cas où ils sont appelés à rendre témoignage en justice ou devant une commission d'enquête parlementaire et celui où la loi les oblige à faire connaître ces secrets, les auront révélés, seront punis d'un emprisonnement de huit jours à six mois et d'une amende de cent francs à cinq cents francs ».

Il n'est pas contesté que l'article 458 du Code pénal s'applique aux experts-comptables externes et donc à la S.P.R.L. ACCOUNTANTS TEAM, en vertu de l'ancien article 95 de la loi du 21 février 1985 relative à la réforme du révisorat d'entreprise, applicable au moment des faits, et de l'article 58 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales (voyez également : Cass., 22 février 2011, Pas., I, 2011, p. 612, n° 154, consultable sur le site Internet stradalex.be).

Le secret professionnel s'applique à tout ce qui a été confié, constaté ou appris par le confident dans l'accomplissement de sa mission (P. LAMBERT, Règles et usages de la profession d'avocat au Barreau de Bruxelles, Le secret professionnel, 2ème éd., Ed Nemesis, 1999, p. 411).

L'obligation de garder le secret sur tout ce que le confident a eu connaissance dans l'exercice de sa fonction ou à raison de la confiance qui s'attache à sa profession, est d'ordre public (Cass., 23 juin 1958, J.T., 1958, p. 597). Selon la Cour Constitutionnelle, le secret professionnel de l'avocat constitue un principe général qui participe du respect des droits fondamentaux et, pour ce motif, en application du principe de prévisibilité des incriminations, les règles dérogeant à ce secret ne peuvent être que de stricte interprétation et qu'il faut avoir égard à la manière dont est organisée la profession d'avocat dans l'ordre juridique interne (C. const., arrêt n° 10/2008 du 23 janvier 2008, J.T., 2008, p. 102, consultable sur le site Internet const-court.be).

Au sujet du secret professionnel de l'avocat, la même cour avait précédemment considéré :

« Il est vrai que la règle du secret professionnel doit céder lorsqu'une nécessité l'impose ou lorsqu'une valeur jugée supérieure entre en conflit avec elle, la levée du secret professionnel de l'avocat doit toutefois, pour être jugée compatible avec les principes fondamentaux de l'ordre juridique belge, être justifiée par un motif impérieux, et être strictement proportionnée » (C. const., arrêt n° 126/2005, J.T., 2005, p. 787, note, consultable sur le site Internet const-court.be).

Il résulte de ces principes, applicables mutatis mutandis à la situation de l'expert-comptable, qu'il appartient à l'autorité disciplinaire, si sa compétence est prévue par la loi, ou à défaut au juge d'apprécier le motif impérieux et le caractère strictement proportionné de la levée du secret professionnel.

Les articles 60 à 62 du Code de la TVA, qui permettent de délier la S.P.R.L. AC T du secret professionnel auquel elle est tenue en vertu de l'article 458 du Code pénal, doivent dès lors être appréciés au regard de ces mêmes principes.

L'Etat belge fait valoir à juste titre qu'en matière de TVA, la consultation de l'autorité disciplinaire n'est pas prévue par la loi dès lors que l'article 334 du C.I.R. 92, en vertu duquel l'Institut des experts-comptables a été consulté en l'espèce, ne vise que la procédure en matière d'impôts sur les revenus (voyez à cet égard : M. KRINGS, « Fiscalité et secret professionnel des avocats et des autres professions tenues au secret professionnel », in *Le contrôle fiscal*, Collection du Barreau du Brabant wallon, Anthemis, 2015, pp. 184 à 187, n° 76 à 79 ; T. AFSCRIFT, *Le secret professionnel et les obligations fiscales de l'avocat*, R.G.C.F., 2011/1, p. 28, n° 153 et 159).

Il convient en l'espèce de concilier l'intérêt de la S.P.R.L. AC T au respect du secret professionnel auquel elle est tenue avec l'intérêt légitime de l'administration de déterminer, au moyen des pouvoirs d'investigation dont elle dispose, l'impôt légalement dû, ce qui constitue un motif impérieux d'intérêt général et est proportionné à la mesure de la levée du secret professionnel.

Pour atteindre cet objectif, il ne saurait être admis que la S.P.R.L. ACCOUTANTS TEAM refuse purement et simplement de produire les dossiers de ses clients, comprenant notamment les contrats et les « time-sheets » (T. AFSCRIFT, *Le secret professionnel et les obligations fiscales de l'avocat*, R.G.C.F., 2011/1, p. 41, n° 264).

Elle doit toutefois être autorisée à produire lesdits dossiers moyennant les restrictions découlant du secret professionnel et ainsi à masquer l'identité de ses clients sur les documents litigieux ainsi que les éléments permettant de les identifier (voyez sur cette mesure en matière de contributions directes : Gand, 15 juin 2010, R.G. n° 2009/AR/2602, en cause *Bourgeois c/ Etat belge*, commenté dans *le Fiscologue*, n° 1237 du 11 février 2011, p. 7 ; voyez également : T. AFSCRIFT, *Le secret professionnel et les obligations fiscales de l'avocat*, R.G.C.F., 2011/1, pp. 27 et 28, n° 147 à 159, spéc. n° 157 et 159, et pp. 40 et 41, n° 260 à 266, spéc. n° 263).

Les possibilités d'identification des clients ainsi écartées, la S.P.R.L. AC T est tenue de produire à l'administration fiscale les dossiers des clients comprenant notamment les contrats et les « time-sheets ».

La circonstance que les agents de l'administration fiscale soient eux-mêmes tenus au secret professionnel en vertu de l'article 93bis du Code de la TVA ne permet de délier les experts-comptables de leur secret professionnel dès lors que les fonctionnaires sont tenus d'utiliser les renseignements obtenus au cours de leur contrôle pour imposer d'autres contribuables, tels que les clients de l'expert-comptable, et, en outre, sont dans l'obligation de dénoncer d'éventuelles infractions au Procureur du Roi en vertu de l'article 29 du Code d'instruction criminelle (voyez à cet égard : T. AFSCRIFT, *Le secret professionnel et les obligations fiscales de l'avocat*, R.G.C.F., 2011/1, p. 30 et 31, n° 171 ; M. KRINGS, « Fiscalité et secret professionnel des avocats et des autres professions tenues au secret professionnel », in *Le contrôle fiscal*, Collection du barreau du Brabant wallon, Anthemis, 2015, pp. 136 et 137, n° 11).

Dans ce contexte et dès lors que le présent litige porte sur l'interprétation délicate des dispositions légales relatives au secret professionnel des experts-comptables, au regard des articles 60 à 62 du Code de la TVA relatifs aux mesures de contrôle de l'administration fiscale, il serait disproportionné par rapport à la gravité de l'infraction de maintenir l'amende litigieuse au montant 2.478,98 euros, anciennement 100.000 francs belges.

L'amende sera ainsi réduite au montant de 247,89 euros, anciennement 10.000 francs belges.

[...]