# Cour de cassation: Arrêt du 19 mars 2010 (Belgique). RG C.08.0603.F

* Date : 19-03-2010
* Language : French
* Section : Case law
* Source : Justel F-20100319-6
* Role number : C.08.0603.F

N° C.08.0603.F

B. P.,

demandeur en cassation,

représenté par Maître François T'Kint, avocat à la Cour de cassation, dont le cabinet est établi à Charleroi, rue de l'Athénée, 9, où il est fait élection de domicile,

contre

INSTITUT DES EXPERTS-COMPTABLES ET DES CONSEILS FISCAUX, dont le siège est établi à Ixelles, rue de Livourne, 41,

défendeur en cassation,

représenté par Maître Pierre Van Ommeslaghe, avocat à la Cour de cassation, dont le cabinet est établi à Bruxelles, avenue Louise, 106, où il est fait élection de domicile.

 La procédure devant la Cour

Le pourvoi en cassation est dirigé contre la décision rendue le

16 septembre 2008 par la commission d'appel près l'Institut des experts-comptables et des conseils fiscaux.

Le conseiller Christine Matray a fait rapport.

L'avocat général délégué Philippe de Koster a conclu.

 Le moyen de cassation

Le demandeur présente un moyen libellé dans les termes suivants :

Dispositions légales violées

- articles 73octies, 85, 85bis et 93bis, spécialement alinéas 1er, 2 et 4, de la loi du 3 juillet 1969 créant le Code de la taxe sur la valeur ajoutée ;

- article 329 du Code des impôts sur les revenus 1992 ;

- articles 22 et 29, alinéa 2, du Code d'instruction criminelle ;

- article 458 du Code pénal ;

- articles 2, 3, 8, 9, 10, 11 et 54 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales ;

- articles 3, 5, § 2, et 7 de la loi du 22 avril 1999 relative à la discipline professionnelle des experts comptables et des conseils fiscaux ;

- article 6 du Code civil ;

- article 2 du Code judiciaire.

Décisions et motifs critiqués

Réformant la sentence entreprise, la décision attaquée dit pour droit que l'action disciplinaire engagée contre le demandeur est recevable aux motifs que

« En vertu de l'article 3 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales, (le défendeur) a pour mission de veiller à la formation et d'assurer l'organisation permanente d'un corps de spécialistes capables de remplir les fonctions d'expert-comptable et de conseil fiscal, dont il peut contrôler et préciser l'organisation, avec toutes les garanties requises au point de vue de la compétence, de l'indépendance et de la probité professionnelle (...) ; (le défendeur) veille également au bon accomplissement des missions confiées à ses membres ; (...) il s'en déduit que la mission légale (du défendeur), outre l'organisation de la profession d'expert-comptable et de conseil fiscal, porte sur la surveillance et que, dans le cadre de celle-ci, (le défendeur) veille à ce que les membres exercent leur profession en conformité avec les dispositions légales et réglementaires, avec les normes et recommandations (du défendeur), dans le respect des principes de dignité, de probité et de délicatesse qui font la base de la profession, et d'indépendance ; (...) pour permettre (au défendeur) d'assumer sa mission de surveillance, l'article 5, § 2, de la loi du 22 avril 1999 relative à la discipline professionnelle des experts-comptables et des conseils fiscaux énonce (...) ; la possibilité pour tout intéressé de déposer une plainte à l'égard d'un membre (du défendeur) est l'une des opportunités offertes au conseil (du défendeur) de recevoir des informations sur la base desquelles il peut décider d'engager la procédure disciplinaire (...) ; le droit de plainte réservé au ministre des Finances est expressément limité aux activités du conseil fiscal consistant, en vertu de l'article 38 (...) de la loi du 22 avril 1999, à donner des avis se rapportant à toutes matières fiscales, à assister les contribuables dans l'accomplissement de leurs obligations fiscales et à représenter les contribuables ; (...) si l'article 93bis du Code de la taxe sur la valeur ajoutée pose sans ambiguïté le principe du secret professionnel auquel sont tenus les fonctionnaires de l'administration fiscale, le deuxième alinéa de l'article susdit énonce (...) ; (...) la communication faite le 4 juillet 2005 (au défendeur) par le service public fédéral des Finances, service des recettes de la taxe sur la valeur ajoutée à Namur, répond aux conditions de l'article 93bis, alinéa 2, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée », car

« 1° (le défendeur) revendique avec pertinence son appartenance aux ‘établissements publics' auxquels des renseignements peuvent être communiqués par les fonctionnaires de l'administration fiscale et notamment du service de la taxe sur la valeur ajoutée. (...) Le conseil (du défendeur) souligne à bon escient la similitude de la définition des ‘établissements publics' dans les articles 93bis du Code de la taxe sur la valeur ajoutée et 329 du Code des impôts sur les revenus 1992, lesquels recourent aux mêmes critères (...). Il s'ensuit que, si (le défendeur) est repris dans la liste des établissements publics visés à l'article 329 du Code des impôts sur les revenus 1992, il en résulte nécessairement que (le défendeur) doit être considéré comme un ‘établissement public' au sens de l'article 93bis du Code de la taxe sur la valeur ajoutée (...). Si l'article 329 du Code des impôts sur les revenus 1992 énonce ce qui s'entend des établissements ou organismes publics, soit ‘les institutions, sociétés, associations, établissements et offices à l'administration desquels l'Etat, une communauté ou une région participe, auquel l'Etat fournit une garantie, sur l'action desquels l'Etat, une communauté ou une région exerce une surveillance et dont le personnel de direction est désigné par le gouvernement de la région ou de la communauté, sur sa proposition ou moyennant son approbation', il apparaît que (le défendeur) répond à ces conditions dès lors qu'il est soumis à la surveillance exercée par le Conseil supérieur des professions économiques composé de sept membres nommés par le Roi, qui a pour mission de contribuer, notamment par voie d'avis ou de recommandations adressées au gouvernement, à ce que les missions que la loi confie au réviseur d'entreprise et à l'expert-comptable ainsi que les activités d'expert-comptable et de conseil fiscal soient exercées dans le respect de l'intérêt général et des exigences de la vie sociale et qui doit être consulté :

a) sur tout arrêté royal à prendre en exécution de la loi du 22 avril 1999 ou des lois relatives aux professions d'expert-comptable ou de conseil fiscal ;

b) sur toute décision de portée générale (...) visant la définition des normes et recommandations techniques et déontologiques pour l'exercice de la profession d'expert-comptable et de conseil fiscal, par le conseil (du défendeur), qui ne peut déroger à cet avis :

- si l'avis est relatif à une matière se rapportant à plus d'une profession ou qualité ;

- si l'avis est relatif à une matière qui ne se rapporte qu'à une seule profession ou qualité, sauf motivation expresse ;

2° à supposer que (le défendeur) ne soit pas un établissement public au sens de (ces) dispositions, le conseil recevrait valablement les informations communiquées par l'administration fiscale, l'article 93bis du Code de la taxe sur la valeur ajoutée disposant que la communication de renseignements est admise lorsqu'elle est adressée aux parquets et aux greffes des cours et tribunaux et de toutes les juridictions ; (...) le caractère juridictionnel des instances disciplinaires du (défendeur) n'est plus discutable ; (...) en effet :

a) à la question de déterminer la nature juridique des organismes disciplinaires - sont-ils à considérer comme des organes administratifs ou comme des instances juridictionnelles ? -, il a été répondu : ‘la loi ayant créé ou reconnu les juridictions disciplinaires comme des organes indépendants qui doivent statuer après un débat contradictoire, dans le respect des droits de la défense, par une décision motivée pouvant être soumise à des instances successives, il est permis d'en déduire que ces décisions sont d'ordre juridictionnel et qu'elles ont autorité de chose jugée dans les limites de la compétence attribuée par le législateur à ces juridictions' (J. du Jardin, procureur général émérite près la Cour de cassation, discours du

1er septembre 2000, J.T., 30 septembre 2000, pp. 625 et s., ‘Le contrôle de légalité exercé par la Cour de cassation sur la justice disciplinaire au sein des ordres professionnels', et auteurs cités, p. 631, n° 87) ; (...) les règles professionnelles s'étant juridicisées, le contrôle ordinal s'étant juridictionnalisé et les règles de conduite étant devenues des codes (ibidem,

p. 627 et arrêt de la Cour d'arbitrage du 7 décembre 1999, n° 129/99), il s'en déduit que les instances disciplinaires (du défendeur) ont un caractère juridictionnel et que, mutatis mutandis, le conseil (du défendeur), seul habilité à recevoir une plainte et à réserver à celle-ci le sort du classement ou d'un renvoi devant la commission de discipline, officie en tant que ‘parquet' au sein (du défendeur) ; (...) il n'est pas sans intérêt de relever que lors des travaux préparatoires de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des réviseurs d'entreprises, il était indiqué que le conseil dudit institut, [auquel][...] seront ultérieurement confiées [des missions][...] comparables à celles du conseil (du défendeur), agissait ‘comme procureur du Roi', ce qui se déduit aussi des termes de l'article 5, § 2, de la loi du 22 avril 1999 (...), qui énonce : ‘le conseil instruit la plainte' et, selon l'examen des griefs, ‘déclare qu'il n'y a pas lieu de poursuivre' ou ‘renvoie cette personne devant la commission de discipline' ;

b) l'information donnée par le service de recette de la taxe sur la valeur ajoutée, sous la signature de son inspectrice principale, était nécessaire pour permettre au conseil (du défendeur) d'assurer l'exécution par ce dernier des dispositions légales dont il est chargé dans le cadre de la mission de surveillance, telle qu'elle est (prévue par) l'article 3 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales (...) ; il en va de même, le cas échéant, pour permettre au conseil de renvoyer le membre concerné par l'information devant l'instance disciplinaire (article 5, § 2, de la loi du 22 avril 1999 relative à la discipline professionnelle) s'il apparaît que ledit membre (du défendeur) :

1. a manqué à ses obligations professionnelles dans l'exercice de ses missions d'expert-comptable ou de conseil fiscal ;

2. a manqué aux principes de dignité, de probité et de délicatesse qui font la base de la profession ;

3. a lésé manifestement les droits du Trésor ou a abusé des procédures fiscales dans l'exercice des activités visées à l'article 38 de la loi du 22 avril 1999 ».

Griefs

Les articles 85 et 85bis du Code de la taxe sur la valeur ajoutée déterminent les missions qui sont attribuées aux fonctionnaires de l'administration de la taxe sur la valeur ajoutée en cas de non-payement de la taxe par un assujetti ; l'article 85bis précise que le fonctionnaire chargé du recouvrement peut faire procéder à toutes saisies-arrêts à charge de cet assujetti ; dans le cadre de l'exécution de sa mission de recouvrement des taxes dues, ce fonctionnaire est amené à prendre connaissance de renseignements concernant l'assujetti ou des tiers.

En vertu de l'article 93bis, alinéa 1er, du même code, « celui qui intervient, à quelque titre que ce soit, dans l'application des lois fiscales ou qui a accès dans les bureaux de l'administration de la taxe sur la valeur ajoutée, de l'enregistrement et des domaines, est tenu de garder, en dehors de l'exercice de ses fonctions, le secret le plus absolu au sujet de tout ce dont il a eu connaissance par suite de l'exécution de sa mission ».

Le secret professionnel qui s'impose aux fonctionnaires de l'administration de la taxe sur la valeur ajoutée, et singulièrement à ceux qui sont chargés du recouvrement des taxes impayées, est strict, porte sur tous renseignements ou faits dont ils peuvent avoir eu connaissance dans l'exercice ou à raison de l'exercice de leurs missions et est d'ordre public, étant d'ailleurs sanctionné pénalement en vertu des articles 73octies du Code de la taxe sur la valeur ajoutée et 458 du Code pénal.

Il s'en déduit qu'aucune conséquence ne peut être légalement reconnue à un acte quelconque accompli à la suite ou en raison de la méconnaissance du secret professionnel institué par l'article 93bis du Code de la taxe sur la valeur ajoutée et que, spécialement, aucune poursuite, notamment disciplinaire, ne saurait être valablement exercée dès lors qu'elle trouverait son origine dans un acte posé en violation dudit secret.

Certes, l'article 93bis, alinéa 2, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée dispose que « les fonctionnaires de l'administration de la taxe sur la valeur ajoutée, de l'enregistrement et des domaines restent dans l'exercice de leurs fonctions lorsqu'ils communiquent des renseignements aux autres services administratifs de l'Etat, aux administrations des communautés et des régions de l'Etat belge, aux parquets et aux greffes des cours et tribunaux et de toutes les juridictions, et aux établissements et organismes publics. Les renseignements sont communiqués aux services précités dans la mesure où ils sont nécessaires pour assurer l'exécution de leurs missions légales ou réglementaires. Cette [communication] doit se faire dans le respect des dispositions de la réglementation édictée en la matière par les Communautés européennes ».

Il reste que, eu égard au caractère d'ordre public du secret professionnel qui s'impose aux fonctionnaires de l'administration de la taxe sur la valeur ajoutée, qui est absolu et couvre tout fait ou renseignement quelconque appris par ce fonctionnaire dans le cadre de l'exécution de l'une de ses missions, toutes dérogations, et singulièrement celles qui sont prévues par l'article 93bis, alinéa 2, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée, sont nécessairement exceptionnelles et d'interprétation radicalement restrictive.

Première branche

Aucun renseignement ne peut être transmis par un quelconque fonctionnaire de l'administration de la taxe sur la valeur ajoutée, notamment, qu'à un établissement ou à un organisme publics. Cette notion est définie de manière précise, et également restrictive, par l'article 93bis, alinéa 4, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée qui prescrit que, « par établissements ou organismes publics, il faut entendre les institutions, sociétés, associations, établissements ou offices à l'administration desquels l'Etat participe, auxquels l'Etat fournit une garantie, sur l'activité desquels l'Etat exerce une surveillance ou dont le personnel de direction est désigné par le gouvernement, sur sa proposition ou moyennant son approbation ».

Quant à l'article 329 du Code des impôts sur les revenus 1992, il ne diffère en rien de l'article 93bis, alinéa 4, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée, qui en constitue la reproduction textuelle, aucun de ces textes ne comprenant une « liste » des établissements et organismes ainsi visés.

Il ne se déduit ni de l'article 2 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales, qui dispose qu' « il est créé un Institut des experts-comptables et des conseils fiscaux, ci-après appelé l'Institut, qui jouit de la personnalité juridique », ni de l'article 3 de cette loi, qui dit que

« l'Institut a pour mission de veiller à la formation et d'assurer l'organisation du corps de spécialistes capables de remplir les fonctions d'expert-comptable et de conseil fiscal, dont il peut contrôler et préciser l'organisation, avec toutes les garanties requises au point de vue de la compétence, de l'indépendance et de la probité professionnelle. L'Institut veille également au bon accomplissement des missions confiées à ses membres », pas plus que de l'article 5, § 1er, qui précise que « l'Institut établit le tableau des membres », que le défendeur constituerait un établissement ou un organisme public au sens des articles 93bis, alinéa 4, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée et 329 du Code des impôts sur les revenus 1992.

Ni l'Etat ni aucune autre puissance publique ne participe à l'administration du défendeur, ni ne lui fournit sa garantie, pas plus qu'il ne désigne ou ne participe à la désignation de son personnel de direction, l'article 10 de la loi du 22 avril 1999 précisant à cet égard que « la direction de l'Institut est assurée par le conseil », dont tous les membres sont désignés, pour une durée de trois ans, par l'assemblée générale de l'Institut composée de tous les membres inscrits au tableau de l'Ordre.

Des seules circonstances que le Conseil supérieur des professions économiques bénéficie d'une compétence d'avis et de recommandations dans certains domaines, et que ses membres sont désignés par l'Etat, il ne saurait se déduire légalement, au regard des textes restrictifs des articles 93bis, alinéa 4, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée et 329 du Code des impôts sur les revenus 1992, que l'Institut constituerait un établissement ou organisme public, au sens de ces dispositions, parce qu'il serait ainsi soumis à la surveillance de l'Etat ou des pouvoirs publics.

En effet, les articles 7, § 1er, alinéa 2, et 54 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales se bornent à prévoir, le premier, que « (les règlements de stage, de déontologie, et ceux qui sont nécessaires à assurer le fonctionnement de l'Institut) (...) sont pris (...) après avis du Conseil supérieur visé à l'article 54 », et, le second, que :

« § 1er. Il est créé un ‘Conseil supérieur des professions économiques' (...). Le Conseil supérieur est un organisme autonome (...). Le Conseil supérieur a pour mission de contribuer, par la voie d'avis ou de recommandations, émis d'initiative ou sur demande, et adressés au gouvernement, (au défendeur), à ce que les missions que la loi confie (...) à l'expert-comptable, ainsi que les activités d'expert-comptable, de conseil fiscal (...) soient exercées dans le respect de l'intérêt général et des exigences de la vie sociale (...).

Le Conseil supérieur doit être consulté sur tout arrêté à prendre en exécution de la présente loi ou de lois relatives aux professions de réviseur d'entreprises, d'expert-comptable, de conseil fiscal (...). Le Roi doit motiver de façon explicite toute dérogation à un avis unanime du Conseil supérieur.

Le Conseil supérieur doit en outre être consulté sur toute décision de portée générale, à prendre en application de l'article 27 (qui se limite à dire que ‘le Conseil définit les normes techniques et déontologiques pour l'exercice de la fonction déterminée') par le conseil de l'Institut des experts-comptables et conseils fiscaux (...). L'Institut des experts-comptables et des conseils fiscaux (...) ne peut déroger à un avis approuvé par la majorité des membres du Conseil supérieur si l'avis est relatif à une matière se rapportant à plus d'une profession ou qualité.

Le conseil concerné ne peut déroger aux avis relatifs à une matière ne se rapportant qu'à une seule profession ou qualité que moyennant motivation expresse. Le Conseil supérieur doit émettre les avis qui lui sont demandés dans les trois mois. A défaut, il est supposé avoir émis un avis favorable.

§ 2. Le Conseil supérieur organise une concertation permanente avec (le défendeur) (...).

§ 3. Le Conseil supérieur peut déposer plainte auprès de la commission de discipline des institut respectifs, selon le cas, contre un ou plusieurs experts-comptables (...) conseillers fiscaux (...).

§ 4. Le Conseil supérieur est composé de sept membres nommés par le Roi. Quatre d'entre eux, dont un doit être représentant des petites et moyennes entreprises, sont présentés (...) ».

Il ne ressort d'aucune de ces dispositions que le Conseil supérieur des professions économiques, peu importe que ses membres soient nommés par l'Etat, exercerait sur le défendeur une quelconque compétence de surveillance, de manière générale en ce qui concerne ses attributions légales et leur exercice, la discipline de ses membres, la simple compétence d'avis (fussent-ils contraignants) ou de recommandations (qui ne présentent aucun caractère déterminant) n'impliquant, en aucune circonstance, que « l'Etat », par le biais de cette institution, exercerait sur les activités du défendeur, et singulièrement sur celles qui ont trait à la discipline imposée à ses membres individuellement, à son organisation, à son financement, à sa gestion en général et à la politique corporatiste qu'elle entend adopter, une quelconque surveillance et, encore moins, une mainmise, si ténue soit-elle.

Il s'ensuit qu'en décidant que le défendeur constituait un établissement, organisme ou office à l'administration desquels l'Etat participe ou sur l'activité desquels il exerce une surveillance, par l'intermédiaire du Conseil supérieur des professions économiques, au sens des articles 93bis, spécialement alinéas 2 et 4, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée, et 329 du Code des impôts sur les revenus 1992, en sorte que le fonctionnaire de l'administration de la taxe sur la valeur ajoutée avait pu, sans violer le secret professionnel auquel il était tenu, porter à la connaissance du conseil du défendeur les faits qu'il reprochait au demandeur et que, partant, les poursuites disciplinaires engagées sur cette base à l'encontre de celui-ci étaient recevables, l'arrêt n'est pas légalement justifié et viole les articles 73octies et 93bis, alinéas 1er, 2 et 4, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée, 329 du Code des impôts sur les revenus 1992, 458 du Code pénal, 2, 3, 54 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales et 6 du Code civil.

Deuxième branche

Si la commission de discipline et la commission d'appel du défendeur sont incontestablement des organes juridictionnels et si l'article 93bis,

alinéa 2, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée autorise le fonctionnaire de l'administration de la taxe sur la valeur ajoutée à communiquer des renseignements aux « juridictions », en revanche, contrairement à ce qu'admet la décision attaquée, ce fonctionnaire, tenu au secret professionnel absolu en vertu des articles 73octies, 93bis, alinéa 1er, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée et 458 du Code pénal, n'est pas autorisé à dénoncer à ces juridictions des faits qu'il estime avoir été accomplis en violation des règles et normes déontologiques ou autres, tandis que, par ailleurs, le conseil du défendeur ne constitue pas une « juridiction » au sens de l'article 93bis, alinéa 2, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée, les cas dans lesquels celui-ci permet aux fonctionnaires de ne pas respecter le secret professionnel qui pèse sur eux devant être interprétés et appliqués de manière restrictive.

Il résulte de la combinaison des articles 8, 9, 10 et 11 de la loi du

22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales que le conseil du défendeur ne constitue pas une juridiction mais est, au contraire, l'organe de direction et de gestion dudit défendeur ; il représente donc le pouvoir exécutif de celui-ci.

En vertu des articles 3 et 5, spécialement § 2, de la loi du 22 avril 1999 relative à la discipline professionnelle des experts-comptables et des conseils fiscaux, les seuls organes juridictionnels au sein du défendeur sont la commission de discipline et la commission d'appel, la circonstance que le conseil reçoit et instruit les plaintes ne pouvant lui conférer cette qualité.

Or, la décision attaquée constate que la lettre par laquelle l'inspectrice principale du service de recette de la taxe sur la valeur ajoutée à Namur a dénoncé les faits mis à charge du demandeur, et pour lesquels celui-ci est poursuivi devant les instances disciplinaires du défendeur, a été adressée au conseil de celui-ci, qui a décidé de renvoyer le demandeur devant la commission de discipline.

Si la décision attaquée doit être interprétée comme signifiant que la fonctionnaire de l'administration de la taxe sur la valeur ajoutée a pu valablement, nonobstant le secret professionnel qui s'imposait à elle, porter les faits dénoncés au conseil de l'Institut en raison de l'autorisation conférée par l'article 93bis, alinéa 2, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée, parce que ledit conseil constituerait une « juridiction » au sens de cette disposition, alors, il viole les articles 7, 8, 9, 10 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales, les articles 3, 5, spécialement § 2, et 7 de la loi du

22 avril 1999 relative à la discipline professionnelle des experts-comptables et des conseils fiscaux, 73octies et 93bis, alinéas 1er, et 2, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée et 458 du Code pénal.

Troisième branche

Le conseil du défendeur ne saurait légalement être assimilé, singulièrement pour l'application de l'article 93bis, alinéa 2, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée, à un « parquet » près une juridiction au sens de cette disposition ; à cet égard, il est indifférent que le conseil soit investi de la mission légale d'instruire les plaintes déposées à l'encontre des experts-comptables et des conseillers fiscaux et qu'il dispose du pouvoir de classer sans suite une plainte ou de renvoyer, fût-ce d'office, le membre devant la commission de discipline et de former à l'égard des décisions de celle-ci et de la commission d'appel les recours prévus par la loi.

Car l'article 93bis, alinéa 2, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée qui, en tant qu'il déroge au principe fondamental du secret professionnel absolu érigé par les articles 93bis, alinéa 1er, 73octies du Code de la taxe sur la valeur ajoutée et 458 du Code pénal, est de stricte interprétation et ne vise, par l'expression « parquet », que le ministère public près les cours et tribunaux, tel qu'il est défini, organisé et réglementé par le Code d'instruction criminelle, la procédure disciplinaire instaurée par la loi du 22 avril 1999 étant régie, pour tout ce qu'elle ne règle pas de manière spécifique, par les dispositions du Code judiciaire uniquement.

Le conseil du défendeur ne veille pas à la recherche et à la poursuite des infractions aux lois répressives, c'est-à-dire à celles qui sont de la connaissance des cours d'assises, des tribunaux correctionnels et des tribunaux de police ; il ne peut donc être ni confondu avec le ministère public ni assimilé à celui-ci au sens où l'entend l'article 22 du Code d'instruction criminelle. Ce sont uniquement les membres du parquet au sens de cette disposition que l'article 93bis, alinéa 2, vise de manière restrictive, l'action publique et l'action disciplinaire ne se confondant pas et répondant à des principes différents.

Au surplus, ce que la décision attaquée ne constate pas, la règle de l'article 29, alinéa 2, du Code d'instruction criminelle, qui dit que, « toutefois, les fonctionnaires de l'administration des contributions directes, les fonctionnaires de l'administration de la taxe sur la valeur ajoutée, de l'enregistrement et des domaines, les fonctionnaires de l'administration de l'inspection spéciale des impôts et les fonctionnaires de l'administration de la fiscalité des entreprises et des revenus ne peuvent, sans autorisation du directeur régional dont ils dépendent, porter à la connaissance du procureur du Roi des faits pénalement punissables aux termes des lois fiscales et des arrêtés pris pour leur exécution », impose que toute dénonciation faite par un fonctionnaire de l'administration fiscale de faits érigés en infraction par la loi fiscale doit être préalablement autorisée par le directeur régional dont il dépend.

Dès lors, même si le conseil du défendeur pouvait être assimilé à un parquet, ce qui n'est pas le cas, la dénonciation des faits portés à sa connaissance par l'inspectrice de la recette de la taxe sur la valeur ajoutée à Namur ne pouvait être considérée comme régulière au regard de l'article 93bis, alinéa 2, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée et ne méconnaissant pas le secret professionnel absolu imposé par les articles 93bis, alinéa 1er, 73octies du Code de la taxe sur la valeur ajoutée et 458 du Code pénal que s'il était acquis que ce fonctionnaire avait reçu l'autorisation imposée par l'article 29, alinéa 2, du Code d'instruction criminelle, les faits dénoncés n'étant pas, par ailleurs, selon les constatations de la décision attaquée, constitutifs d'une infraction pénale de droit commun, ce qui n'était ni établi ni soutenu.

Il s'ensuit qu'en décidant que la dénonciation des faits par le fonctionnaire de la recette de la taxe sur la valeur ajoutée à Namur avait été valablement accomplie et que les poursuites disciplinaires engagées sur cette base à charge du demandeur étaient recevables dès lors que le conseil du défendeur constitue un « parquet », la décision n'est pas légalement justifiée et méconnaît les articles 93bis, alinéas 1er et 2, et 73octies du Code de la taxe sur la valeur ajoutée, 458 du Code pénal, 22 et 29, spécialement alinéa 2, du Code d'instruction criminelle, 7, 8, 9 et 10 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions d'experts-comptables et de conseils fiscaux, 5, § 2, de la loi du 22 avril 1999 sur la discipline professionnelle des experts-comptables et des conseils fiscaux, 2 du Code judiciaire et 6 du Code civil.

Quatrième branche

La circonstance que la dénonciation des faits portés à la connaissance du conseil du défendeur était nécessaire pour que l'action disciplinaire litigieuse puisse être engagée à charge du demandeur est, au regard du respect du secret professionnel imposé par les articles 73octies, 93bis,

alinéa 1er, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée et 458 du Code pénal, indifférente et cette éventuelle nécessité ne saurait rendre des poursuites exercées ensuite de la violation de ce secret professionnel régulières et légalement justifiées, sauf autorisation expresse par la loi, d'interprétation restrictive.

A cet égard, l'article 93bis, alinéa 2, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée ne comporte pas une autorisation générale quant à la révélation des faits appris par un fonctionnaire fiscal dans l'exercice de ses fonctions parce que les renseignements en cause seraient nécessaires à l'accomplissement des missions légales et réglementaires des « services » visés par cette disposition. Il en est spécialement ainsi du conseil du défendeur, qui ne rentre dans aucune catégorie de ces services, n'est pas un service administratif de l'Etat, des régions ou des communautés, ni un établissement ou organisme public contrôlé par ces autorités publiques, ni une juridiction, ni un parquet.

Il s'ensuit que la décision attaquée, qui déclare les poursuites engagées contre le demandeur sur la base de la dénonciation faite par le fonctionnaire de la recette de la taxe sur la valeur ajoutée à Namur, tenu au secret professionnel absolu, recevables pour les motifs qu'il indique et, spécialement, parce que cette dénonciation était nécessaire à l'exercice de l'action disciplinaire, mission légale confiée audit conseil, n'est pas légalement justifiée et viole toutes les dispositions visées au moyen.

 La décision de la Cour

Quant à la première branche :

En vertu de l'article 93bis, alinéa 2, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée, les fonctionnaires de l'administration de la taxe sur la valeur ajoutée, de l'enregistrement et des domaines, que le premier alinéa de cet article astreint, en dehors de l'exercice de leurs fonctions, au secret le plus absolu au sujet de tout ce dont ils ont eu connaissance par suite de l'exécution de leurs missions, restent dans l'exercice de leurs fonctions lorsqu'ils communiquent à des établissements ou organismes publics des renseignements nécessaires pour assurer l'exécution des missions légales et réglementaires de ceux-ci.

Aux termes de l'article 93bis, alinéa 4, du même code, par établissements ou organismes publics, il faut entendre les institutions, sociétés, associations et offices à l'administration desquels l'État participe, auxquels l'État fournit une garantie, sur l'activité desquels l'État exerce une surveillance ou dont le personnel de direction est désigné par le gouvernement, sur sa proposition ou moyennant son approbation.

Il suit des termes et des travaux préparatoires de ces dispositions que le législateur a, pour combattre non seulement la fraude fiscale mais aussi les infractions à des législations ou réglementations non fiscales, entendu la notion d'organisme public dans une acception large.

Un groupement professionnel de droit public qui, tel l'Institut des experts-comptables et des conseils fiscaux, est créé par la loi, jouit de la personnalité civile et assure la mission de service public d'organiser une profession et d'en exercer le contrôle en admettant à l'exercice de la profession, en établissant les règles de la déontologie professionnelle, en surveillant l'observation de ces règles et en exerçant la discipline, doit, en dépit de l'indépendance dont il bénéficie, être considéré comme un organisme public pour l'application de l'article 93bis du Code de la taxe sur la valeur ajoutée.

Le moyen, qui, en cette branche, soutient le contraire, manque en droit.

Quant aux deuxième, troisième et quatrième branches :

Dirigé contre des considérations surabondantes de la sentence attaquée, le moyen, en ces branches, est irrecevable.

Par ces motifs,

La Cour

Rejette le pourvoi ;

Condamne le demandeur aux dépens.

Les dépens taxés à la somme de cinq cent quatre-vingt-neuf euros dix centimes envers la partie demanderesse et à la somme de deux cent quatre-vingt-neuf euros quarante-neuf centimes envers la partie défenderesse.

Ainsi jugé par la Cour de cassation, première chambre, à Bruxelles, où siégeaient le président Christian Storck, les conseillers Didier Batselé, Christine Matray, Martine Regout et Mireille Delange, et prononcé en audience publique du dix-neuf mars deux mille dix par le président Christian Storck, en présence de l'avocat général délégué Philippe de Koster, avec l'assistance du greffier Patricia De Wadripont.