

N°46

SEPTEMBRE 2007

5^{ème} année

4,10€

JOURNAL DES SOCIÉTÉS



www.jss.fr

mensuel du juriste et de l'entreprise



01 47 03 10 10

8, rue Saint Augustin 75080 Paris cedex 02

ACTUALITÉ

INSTITUTIONS

**UN VENT DE RÉFORMES
STRUCTURELLES**

AVOCATS

**SUCCÈS À RENOUVELER DE
CAMPUS AVOCAT 2007**

PROFESSIONS DU CHIFFRE

**LE CAPITAL IMMATÉRIEL,
OUTIL STRATÉGIQUE**

ENTREPRISES

**LES ENJEUX DE LA PROTECTION
SOCIALE, UNE PRIORITÉ**

ENQUÊTE

LE MANAGEMENT DE TRANSITION

ÉTUDES

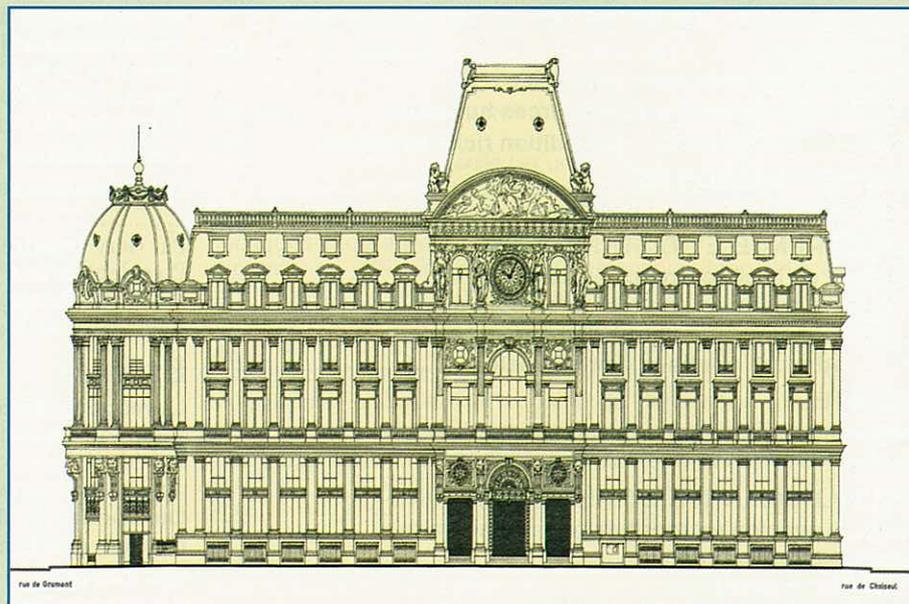
LA RESPONSABILITÉ DES COMMISSAIRES AUX COMPTES

FICHE PRATIQUE

L'ABUS DE DROIT DANS LES OPÉRATIONS D'APPORT CESSION ?

FLASH INFO DU JS

DOSSIER LA DIVISION DE L'IMMEUBLE



LES CONDITIONS D'EXTENSION DE LA RESPONSABILITÉ PÉNALE DE L'AUTEUR VERS LE COMMISSAIRE AUX COMPTES : UNE DÉRIVE DE LA COMPLICITÉ ?*

Par Maxime Delhomme,
Avocat à la cour

Établi, le conseil pernicieux donné au délinquant par un professionnel ou un autre ne pose guère de problème pour être réprimé au titre de la complicité d'une fraude.

La volonté délictuelle se faisant rare dans la profession, nous nous intéresserons essentiellement à la difficulté qui résulte de la situation inverse, celle dans laquelle le commissaire aux comptes garde le silence.

Ce silence peut déjà être stigmatisé dans le délit, propre à sa profession, de non-révélation des faits délictueux de l'article L. 820-7 du Code de commerce. Mais, contrairement à ce qui a pu quelquefois être pensé, l'application de ce texte n'épuise pas le sujet.

En effet, la complicité ne consiste pas à ne pas avoir dénoncé un délit déjà commis, mais dans celui de faciliter la commission du délit projeté. Dès lors, si en ne révélant pas, le commissaire aux comptes accepte de laisser la fraude perdurer ou se répéter, son silence, forcément gardé en connaissance de cause, devient une contribution constitutive de complicité. Il doit alors répondre à la fois du délit de non dénonciation qui lui est propre, et de sa participation au délit qu'il a permis par la suite.

La distinction a des conséquences importantes puisque la solidarité pénale expose financièrement le moindre des participants au paiement de la totalité des préjudices (1). Or le complice est un participant, même s'il ignore souvent exactement à quoi vont servir les irrégularités auxquelles il participe. Ainsi, il est possible à un commissaire aux comptes d'ignorer qu'à partir des comptes qu'il a certifiés - en sachant qu'il n'aurait pas dû - sera commise une escroquerie dont il lui faudra intégralement répondre.

Le prévenu de complicité trouve toujours injuste de se retrouver souvent davantage la cible de la procédure que l'auteur principal lui-même, qui a ourdi la fraude et en a profité. Certes, la discussion se focalise plus facilement sur le débat de la complicité plutôt que sur la culpabilité avérée de l'auteur principal sur laquelle il n'y a plus beaucoup de discussion. Mais ce n'est pas cet effet qui confère un rôle central au complice.

I- L'efficace brutalité du droit pénal

Pour tout crime ou délit, le bon sens, toujours populaire, s'en prend d'abord à celui qui a laissé faire, celui sans qui cela n'aurait pu avoir lieu, et, comme lui, la loi criminelle n'a que la logique de l'efficacité.

C'est parce que la loi cherche d'abord et avant tout l'efficacité que la répression est dirigée autant contre celui qu'elle peut intimider que contre le délinquant principal.

La répression n'a jamais fait reculer les fous (la mégalomanie n'est pas inconnue du monde des affaires) et ceux qui, au bout d'une spéculation, jouent leur va-tout. Par contre, elle peut dissuader ceux qui vont tout perdre pour presque rien. Et évidemment, la tentation de cette puissance répressive est encore plus forte si c'est un professionnel qui peut en être l'objet. Plus que pour tout autre, il est pensé que s'il s'était mis en travers, le délit n'aurait pas été commis.

C'est pourquoi le droit pénal exerce ici, de par sa nature, une certaine brutalité sur le complice, ailleurs contre le recéleur. Ce qui n'est pas critiquable puisque nécessaire au besoin que ce droit remplit.

Mais cette logique un peu policière de s'en prendre au notable pour qu'il n'abrite pas les délinquants doit être encadrée par des règles de droit. Ce pour éviter des condamnations prononcées du fait seulement d'avoir eu dans sa clientèle des clients fraudeurs, ce qui serait une sorte de délit de mauvaises fréquentations, une accusation de complicité morale qui prétendrait se suffire à elle-même. Et qui pourrait être décidée discrétionnairement (2).

Les fondements même de l'Etat, reposant sur une justice impartiale, ne pourraient plus dès lors être garantis.

II- L'indispensable preuve de la causalité

Tout est donc dans le mode d'appréciation des faits. Il reste, en d'autres termes, indispensable de démontrer la relation d'efficacité existant entre l'acte du complice et le délit principal qu'il aurait aidé (3).

Il revient évidemment à l'accusation de démontrer, ce qui est différent d'alléguer, que l'acte du complice a au moins été utile, si ce n'est indispensable, à la réalisation du délit principal.

La difficulté réside ici dans le fait que le grief matériel est constitué par un silence, comme dans l'inaction de tout agent d'autorité qui, pour des motifs qui lui sont personnels, ne remplit pas son devoir de contrôle et laisse perdurer la délinquance avec laquelle il est en collusion.

1) En vertu de l'article 480-1 CPP.

2) Contrairement : « Une simple présence aux côtés du délinquant étant insuffisante pour établir la complicité » (CA Montpellier, 3^{ème} ch. correctionnelle, 7 mars 2000, arrêt n°401, dossier 99/01318 p. 16).

3) « Toutes les opérations matérielles effectuées par le complice ne deviennent répréhensibles que si elles se rattachent au comportement infractionnel de celui qui a le rôle central dans la commission du délit. » ; M.C. Sordino, Le délit de banqueroute, *Litac* n° 539, p. 435 et Philippe Salvage, Le lien de causalité en matière de complicité, *RSC* 1981, page 27.

Mais il faut respecter l'ordre de la démonstration et établir d'abord qu'il y avait un devoir à remplir, que celui-ci a été éludé, que si cela n'avait pas été le cas, le délit principal n'aurait pas existé et seulement alors, rechercher si ce manquement a été fait consciemment.

Ainsi, au sujet d'un expert-comptable, situation proche et donc transposable, la Cour d'Aix a infirmé une décision de condamnation en rappelant que :

« Attendu que la complicité par aide et assistance, pour être constituée et punissable, exige de la part de son auteur conscient du délit qui se prépare ou se commet la perpétration d'un acte positif concourant à la réalisation de l'infraction ; qu'elle ne peut s'induire d'une simple inaction ou abstention, surtout lorsqu'il n'est pas établi soit que c'est par la suite d'une entente préalable avec les auteurs que le prévenu a convenu de ne pas s'opposer à leur entreprise frauduleuse, soit que c'est volontairement qu'il n'a pas procédé à certains contrôles ou redressements exigés par sa fonction qui auraient forcément fait échouer le délit projeté » (4).

Il est certain que pour stigmatiser une absence ou une abstention, la démarcation entre l'erreur, voire la paresse et l'incurie, et la faute pénale reste délicate. La difficulté peut alors conduire à réduire l'élément intentionnel à un mobile, et le lien avec la clientèle peut aisément nourrir n'importe quelle suspicion, puis faire de cette prétendue volonté délictueuse l'affirmation de la réalité du manquement matériel. Une phrase malheureuse en garde à vue, et surtout son interprétation, suffira alors à sceller un sort en même temps que le dossier.

Il peut paraître étonnant d'avoir à rappeler qu'un délit doit être constitué d'un élément matériel et d'un élément moral et encore plus étonnant d'avoir à rappeler que c'est à l'accusation de les établir.

L'objet de notre propos consiste précisément à vérifier si cette théorie classique n'a pas été remplacée. Préférons les exemples aux dissertations juridiques théoriques.

III- Le bénéfice du doute

Il suffit de suivre le cheminement complet, une sorte d'autopsie, d'une procédure qui s'est déroulée à deux reprises devant la Cour de régulation pour s'apercevoir que les meilleurs principes peuvent se retrouver totalement inversés.

Dans cette affaire, l'entrepreneur délinquant n'a pu contester sa culpabilité pour avoir substitué à un circuit réel qui fonctionnait depuis plusieurs années un circuit fictif qui, grâce au système de suspension de TVA, lui avait permis d'escroquer au Trésor la somme considérable de 592 853 328 F.

Se posait donc véritablement aux premiers juges seulement la question de la complicité de l'expert-comptable et du commissaire aux comptes. Ces derniers ont relevé que « les faux constitués ...permettaient ...de considérer que ces opérations étaient réelles même si les vérifications comptables auraient dû être à l'évidence diligentées » (5) par l'expert comptable, mais qu'il était difficile d'établir un lien direct entre l'escroquerie et les fautes professionnelles de celui-ci.

Quant au commissaire aux comptes, il a indiqué aux premiers juges qu'une circularisation sur le poste litigieux ne lui était pas parue indispensable, ses autres contrôles lui paraissant largement suffisants.

Il bénéficiera lui aussi d'une relaxe car la « légèreté certaine avec laquelle le commissaire aux comptes a mené ses missions ... [elle] ne constitue pas en tant que telle un acte commis en connaissance de cause s'intégrant dans une complicité d'escroquerie ».

« Les carences graves constatées ...si elles peuvent autoriser une action en responsabilité dans le cadre de sa profession ne peuvent justifier en elles mêmes une qualification pénale ».

Le « bénéfice du doute », comme chacun sait, doit bénéficier à l'accusé seulement parce qu'il exprime qu'aucune preuve n'a été établie contre lui.

La Cour d'Amiens confirmera la relaxe des professionnels tout en stigmatisant après les experts-judiciaires le fait que « la Norme édictée par la CNCC n'avait pas été correctement appliquée et plus particulièrement celle relative à l'identification des risques pouvant avoir une incidence significative sur les comptes. De manière plus particulière, il n'avait fait aucune vérification sérieuse sur l'export qui représentait 80 % des ressources du groupe, ce qui n'empêchait pas de certifier les comptes » (6).

Néanmoins, la Cour relèvera que (page 9) : « un premier contrôle fiscal d'octobre 1993 à mai 1994 a crédibilisé la cohérence du système mis en place ...puisque aucune objection n'a été faite à l'égard des paiements par compensation qui pouvaient paraître très surprenants dans une telle configuration ».

Et que, par ailleurs, l'attention du commissaire aux comptes avait été amoindrie par un environnement comptable très structuré du groupe, que s'il n'avait pas fait les procédures précitées, il n'en avait pas moins mis en œuvre des contrôles substantifs importants, qu'il ne pouvait pas lui être demandé plus de sagacité qu'aux contrôleurs fiscaux qui disposent « de moyens beaucoup plus considérables d'investigation ».

Et la Cour de conclure, pour confirmer la relaxe au titre de la complicité, que « l'escroquerie était en réalité indécélable » et que M. L. s'était « trouvé dans l'impossibilité de déceler le passage des vraies factures jusqu'en 1993 aux fausses factures ».

En bref, aucun élément n'a permis d'établir une collusion entre les professionnels et leur client.

4) CA Aix-en-Provence, 5^{ème} chambre, 12 février 1997, page 6, in La responsabilité pénale de l'expert-comptable, M. Delhomme, Ed. Joly 1998, page 98.

5) TGI correctionnel Péronne, N° 248/01, 11 avril 2001.

6) CA Amiens, 6^{ème} chambre correctionnelle, 21 janvier 2003, n°126.

IV- Contradiction dans le raisonnement

Curieusement, s'agissant du délit de non révélation de faits délictueux, la Cour avait produit un attendu très sévère et totalement incompréhensible, eu égard à ce qu'elle venait de juger pour la complicité d'escroquerie :

« S'agissant d'un professionnel de l'expertise comptable et du Commissariat aux Comptes, qui pendant les 4 ans de la prévention n'a rien dévoilé au Procureur de la République du mécanisme de l'escroquerie qui était développé à grande échelle par Monsieur T, il convient de se montrer très sévère par une peine qui sera arrêtée à 1 an d'emprisonnement avec sursis, assortie d'une amende de 15 000 € » (7).

Dès lors, la Cour de cassation ne pouvait que constater que la Cour d'appel *« n'avait pas tiré les conséquences légales de ses propres constatations »* (8).

En effet, si le commissaire aux comptes devait dénoncer, c'est qu'il connaissait le mécanisme de la fraude et que l'ayant laissé perdurer, il en était alors complice.

Mais un autre attendu de cet arrêt, concernant le collègue expert-comptable, semble très circonstancié sur une appréciation des faits par la Cour de cassation, et dont elle se déclare pourtant habituellement ne pas être pas chargée, lorsqu'elle infirme encore la Cour d'appel au motif :

« qu'en se prononçant ainsi, sans rechercher si en établissant les comptes annuels et les déclarations mensuelles du chiffre d'affaires taxable, dont la fictivité ne pouvait échapper à un professionnel de la comptabilité, et en attestant pourtant leur conformité et leur sincérité, le prévenu n'avait pas sciemment permis à l'auteur principal de commettre et réitérer, chaque mois, les escroqueries commises au préjudice du Trésor Public, la Cour d'appel n'a pas justifié sa décision » (9).

Cet arrêt avait à juste titre été qualifié d'inquiétant par la profession au cours des travaux de son Université d'été 2004 mais elle essayait de conjurer le sort en remarquant que *« devant la Cour de renvoi, le commissaire aux comptes ne devrait cependant pas manquer d'arguments pour échapper à la condamnation. »*, arguments dont elle dressait même la liste (10).

V- Le doute à charge

Mais la crainte s'est en fait confirmée devant la Cour d'appel de Paris (11). Car ici, la question que les juges étaient amenés à se poser, dans la lignée de ce que leur avait indiqué la Cour de cassation, était de savoir si *« les opérations en cause pouvaient rester ignorées d'un professionnel de la comptabilité spécifiquement chargé par ses fonctions d'attester de la conformité et de la sincérité des comptes, ainsi qu'en cas de besoin, d'en dénoncer l'irrégularité au Parquet »*.

Et la Cour d'appel de Paris en a alors tout à fait simplement déduit, la question apportant la réponse, que l' *« incuriosité »* des prévenus était *« incompatible avec l'exercice de leur mission »* (12).

L'incompétence fait donc ici la complicité. Or toute fraude peut être découverte par la technique de contrôle appropriée et l'incompétence pourra toujours être affirmée. Surtout que n'était pas ici possible le reproche éventuel : *« vous n'avez rien su parce que vous n'avez rien fait parce que, de toute façon, vous ne vouliez pas savoir »* mais, un degré plus loin, si l'on prend les faits véritables en considération, non plus une question mais une affirmation : *« vous avez mal cherché, vous êtes indigne, donc vous êtes coupable »*.

Élément matériel et élément intentionnel sont ici confondus dans l'appréciation. Et la question que se pose la Cour est de cette sorte de questions fermées avec réponse incorporée qui sont normalement interdites lors des interrogatoires dans les prétoires.

Evidemment la question qui consiste à savoir *« comment est-il possible de ne pas découvrir cette fraude ? »* est légitime. D'ailleurs, les experts, le juge d'instruction, les premiers juges et la première Cour se l'étaient posée mais l'inversion qui consiste à d'abord affirmer qu'il n'est pas possible de passer devant cette fraude sans la voir, mettant ainsi fin au débat, rend évidemment tout travail de discussion totalement inutile.

Et la Cour de Cassation à nouveau saisie, enfoncera le clou en réitérant que l'expert comptable, *« en attestant de la conformité et de la sincérité des comptes dont le caractère fictif ne pouvait échapper »* et, en suivant, le commissaire aux comptes *« en certifiant en connaissance de cause et sur plusieurs exercices lesdits comptes, ont sciemment fourni à l'auteur principal les moyens lui permettant de réitérer l'escroquerie, la Cour d'appel ...a justifié sa décision »* (13).

Il est bien évident que, sans la contradiction de motifs de la première Cour d'appel, qui a dit à la fois que les professionnels ne pouvaient pas savoir et que le commissaire aux comptes aurait dû dénoncer, la situation finale n'aurait pas été celle-là car la Chambre criminelle aurait probablement dédaigné le pourvoi.

Il y a donc incontestablement ici, dans le résultat final qui consiste à dire que toute incompétence éventuelle est forcément intentionnelle, le résultat d'un accident de cette industrie particulière qu'est la justice.

7) CA Amiens précité du 21 janvier 2003 page 12.

8) Arrêt du 25 février 2004 page 5, *Bull. Crim.* 2004 n°53, *Droit pénal* 2004, commentaire 91, *Gaz. Pal.* 2004 page 2514, note E. Pire ; *RTD Com.* 2004 page 625, note B. Bouloc

9) Cass.crim. 25 février 2004, préc., p. 9.

10) Sommaire Universités d'Été, Octobre 2004 p. 3, « Un arrêt inquiétant ».

11) CA Paris, 9^{ème} ch. section A, 20 septembre 2005, n° 04/01857, page 7.

12) *Idem* page 10.

13) Cass. Crim. 31 janvier 2007 n° 05-85.886, *Droit pénal, Mensuel Juris Classeur avril* 2007, n°56, pages 27 et 28, commentaire M. Veron.

Les parlementaires sont souvent avertis de la question et l'on pourrait donc penser ici, que comme pour tout accident, il n'est pas forcément révélateur d'une tendance généralisée.

VI- L'alerte doctrinale

La doctrine qui, en ces matières un peu sophistiquées, demeure le seul regard public sur le juge, condition de base de toute démocratie, ne s'est pas trompée sur le fait qu'il fallait faire ici une alerte claire :

« La Cour de cassation démontre une nouvelle fois que la participation criminelle, au titre de la complicité, des hommes du chiffre, se réduit parfois à très peu de chose.

...
En affirmant que la fictivité des comptes ne pouvait échapper à l'expert-comptable, elle forge à son encontre une présomption d'intentionnalité peu fidèle à l'adage *Actori incumbit probatio*. L'homme du chiffre aura bien du mal à renverser cette présomption, sauf à démontrer son incompétence notoire... »

(14) (...) et pour le commissaire aux comptes, « l'élément matériel de la complicité peut se limiter à un défaut de vigilance et son élément moral est déduit de sa qualité de « professionnel de la comptabilité » » (15).

C'est un peu comme un défaut d'image fidèle au droit, comme le constate encore un autre éminent Professeur :

« En ce qui concerne la preuve de l'élément intentionnel, la Cour de cassation maintient sa position qui consiste à faire peser une présomption d'intention coupable sur les professionnels pénalement poursuivis. Elle consiste à considérer qu'un professionnel est a priori un bon professionnel et qu'un bon professionnel sait nécessairement ce que la loi l'oblige à faire ou lui interdit de faire. Par conséquent, toute violation de la loi de sa part est nécessairement intentionnelle. » (16).

La doctrine met ainsi bien en exergue que les condamnés l'ont été abstraitement et qu'il s'agit là d'une politique criminelle que ces éminents professeurs de droit n'essayent pas de justifier au regard de leur science.

Autrement, ils nous auraient expliqué, ce qu'ils font habituellement, pourquoi la Haute Juridiction ne s'était pas trompée.

Il est vrai qu'il est difficile d'expliquer que c'est au prévenu de prouver son innocence au regard de l'application de normes professionnelles qui doivent de toute façon être adaptées à une situation, et qui ne peuvent donc dès lors être toutes accomplies, et que la démonstration de cette innocence sera ainsi impossible puisqu'il y en aura toujours une qui n'aura pas été appliquée (17).

Tous ceux qui se sont penchés sur ce dossier avec un regard technique ont remarqué, comme les deux premières

juridictions, que les professionnels auraient certes pu mieux faire.

Mais tous ont aussi eu le sentiment qu'ils auraient pu, comme eux, ne pas imaginer la fraude et donc ne pas la déceler.

La faiblesse technique n'était pas ici une faiblesse morale, aucune remarque sur une prétendue collusion ne figure d'ailleurs dans les décisions, et qu'il n'y avait donc ici rien d'autre à juger qu'une erreur civile, procédure qui était d'ailleurs parallèlement en cours. Et aucun élément de fait ou de droit pénal ne permettait d'appliquer le concept de complicité aux faits déferés.

Jusqu'à présent, l'honneur du système était de savoir dire : « peut-être vous êtes coupable, mais comme je ne peux pas le prouver, je ne peux pas le penser ou en tout cas le dire ».

La furieuse exigence répressive de l'époque, qui touche forcément toutes les classes sociales, bouleverse les principes les mieux établis (18).

VII - La nature de l'analyse

L'analyse de la question tranchée n'est donc plus juridique mais sociologique. Les fonctionnaires fiscaux qui ne voient pas la fraude continuent leur carrière, les professionnels libéraux sont arrêtés.

L'analyse sociologique restera à affiner dans le paysage que connaît maintenant la profession avec d'un côté, une réglementation lourde, le H3C (19), et de l'autre, la Chambre criminelle. Au titre de ce type d'analyse, toutes les dérives trouvent toujours leur point d'arrêt.

En matière de complicité, de nombreux exemples montrent que les juges du fond ne veulent pas abandonner, au profit d'imprécations abstraites, leur pratique traditionnelle, pour difficile qu'elle soit, d'examen réel des faits puis des consciences.

Il est certain que le principe d'innocence sera, pour les commissaires aux comptes, assez rapidement réaffirmé car la société ne peut pas fonctionner sans lui.

C'est le rôle des dérives que de permettre de le rappeler.

**Maxime Delhomme,
Avocat à la cour,
Delhomme Brégou & Associés**

14) Guillaume Royer, A. J. Pénal Dalloz, mars 2007, page 130.

15) Guillaume Royer, A. J. Pénal Dalloz, mars 2007, page 134.

16) Droit pénal, Mensuel Juris Classeur avril 2007, n°56, pages 27 et 28, commentaire M. Veron

17) Justification des appréciations du commissaire aux comptes, RFC 397, mars 2007, pages 7 et 8.

18) Depuis cette conférence, Mme Haratini Matsopoulo a parfaitement synthétisé in Revue des Sociétés n°2/2007, avril-juin 2007, p.351 à 364 :

« En définitive, la présente décision appelle de sérieuses réserves, dans la mesure où les professionnels du chiffre paraissent, du fait de leur qualité, être présumés coupables, en violation du principe fondamental de la présomption d'innocence. Comme l'avait fait observer le professeur A. Chavanne, à propos de certains professionnels plus facilement mis en cause que d'autres, « noblesse oblige », mais cela ne saurait justifier une méconnaissance de la légalité criminelle ». Voir aussi le commentaire de Thierry Garnier, Joly Sociétés, juin 2007, p.686.

19) Haut Conseil du Commissariat aux Comptes.