|  |
| --- |
| **LE COMMISSAIRE AUX COMPTES (CAC), devoirs et responsabilité pénale** |

(Notes effectuées à partir de la vaste nomenclature du manuel du Droit Pénal des Affaires des Professeurs Agathe Lepage, Patrick Maistre du Chambon et Renaud Salomon – Litec 2010 et commentaires de Jean-Pierre Mignard et recherches de Pierre-Emmanuel Blard)

Le commissaire aux comptes est tenu simultanément à une obligation de se taire et à une obligation de parler. Cette formule lapidaire de Agathe Lepage et allii résume pourtant bien la double obligation des CAC. Il est un régulateur essentile du droit des sociétés, le notaire des comptes sociaux qu’il certifie erga omnes , à l’intérieur comme à l’extérieur. Avec les actionnaires qu’il informe, les dirigeant sociaux qu’il conforte ou au contraire critique, le Comité d’entreprise qui peut le convoquer dans un périmètre d’interrogation défini par le Code du travail, le fisc et le parquet, il est véritablement au carrefour du fonctionnement régulier de l’entreprise.

IL permet la découverte d’infractions mais surtout il les prévient.

**Obligation de se taire du CAC**

Selon l’article L 822-15 du Code de commerce, le commissaire aux comptes est tenu au secret professionnel pour les faits, actes et renseignements dont il a pu avoir connaissance en raison de ses fonctions.

Sanction : Article 226-13 et 226-14 du Code pénal

**Maintien de la dignité du professionnel**

L’ensemble des informations que le commissaire aux comptes a pu connaitre dans l’exercice de sa profession (projet de cession d’une société, au conjoint du chef d’entreprise ou encore à soin banquier) reste du domaine du secret. Le dirigeant en difficulté ne doit pas voir des informations relatives à sa gestion livrées au public mais aux seuls organes de l’entreprise oued la justice intéressés.

Le commissaire aux comptes ne peut donc librement communiquer avec l’administrateur judiciaire que si ce dernier est entièrement chargé de l’administration de l’entreprise.

**Elément moral :** le délit de violation de secret professionnel suppose la mauvaise foi du commissaire aux comptes, caractérisée par une révélation tout à la fois volontaire et consciente.

**Faits justificatifs limitant le secret** : On constate une large admission des faits justificatifs de la levée du secret dans l’intérêt de l’entreprise.

En outre, l’article L 226-14 du Code pénal justifie expressément l’atteinte au secret professionnel « *dans les cas où la loi (…) autorise la révélation du secret* ». Une telle autorisation existe en droit des sociétés.

Ainsi, le comité d’entreprise dispose de prérogatives postulant la levée du secret professionnel du commissaire aux comptes.

En revanche, à défaut de disposition légale justificative, le secret professionnel doit être opposé par le commissaire aux comptes au personnel de l’entreprise, quels que soient son rang et ses fonctions, y compris comptables, financières ou administratives et a fortiori aux professionnels extérieurs de l’entreprise (expert-comptable, notaire, banquier, créanciers), ainsi qu’aux administrateurs l’interrogeant à titre personnel, son interlocuteur étant le CA ou le conseil de surveillance par ses présidents

Au-delà de l’obligation de révéler les faits délictueux au procureur de la République, comme l’article 40 du CPP lui en fait une prescription indiscutable, le commissaire aux comptes est tenu de collaborer avec d’autres autorités répressives. Il ne peut ainsi invoquer le secret professionnel pour refuser de fournie des informations devant le juge d’instruction ou devant un officier de police judiciaire. Il n’est pas un médecin un avocat ou un officier ministériel et stricto sensu pas le conseil de l’entreprise, à la différence de l’expert-comptable. Son secret n’est donc pas illimité mais contraint par le seul intérêt de l’entreprise et a contrario.

Il est également délié de son obligation au secret professionnel à l’égard de l’expert désigné en application des dispositions de l’article L 225-231 du Code de commerce.

Il peut également déclencher une procédure d’alerte et informer le président du tribunal de grande instance des difficultés d’une personne morale, en l’absence de décision prise par ses dirigeants pour en assurer la continuité de l’exploitation.

**Obligation de parler du CAC**

**Obligation de vérité**

**Allégations mensongères :** l’information mensongère du commissaire aux comptes sur la situation de l’entité contrôlée est constitutive du délit d’information mensongère ainsi que des délits satellites.

Punie d’un emprisonnement de cinq ans et d’une amende de 75.000 euros selon l’article L 820-7 du Code de commerce.

Le plus souvent, l’information mensongère du commissaire aux comptes tend à dissimuler une infraction commise par les dirigeants sociaux.

Le délit est caractérisé lorsque le commissaire aux comptes connaissant l’inexactitude des comptes, les certifie sans réserve ou les assortit de réserves insuffisantes. Il s’agit bien d’une infraction de nature intentionnelle et pas d’une faute professionnelle relevant de la procédure civile et en général couvert par les assurances.

Toutefois, plus récemment, la Cour de Paris est revenue à une ligne plus stricte en condamnant un commissaire aux comptes de ce chef d’infraction au motif qu’à raison de ses fonctions, il ne pouvait ignorer la situation de la société. On se retrouve là dans la cadre des anciens délits dit *praeter* intentionnels, ou délits d’omission inexcusable pour des professionnels avertis qui ne peuvent se réfugier derrière leur ignorance pour exonérer leur responsabilité.

**Elément moral :** la mauvaise foi exigée consiste seulement en la connaissance du caractère mensonger des informations communiquées.

Il se rend coupable du délit si, ayant fait une confiance absolue au comptable de la société, il a négligé de vérifier personnellement la sincérité des comptes sociaux. Plus généralement, la carence du commissaire aux comptes, lorsqu’elle est totale, est exclusive de la bonne foi.

**Obligation de révélation** : le devoir de révélation est imposé par l’article L 823-12, alinéa 2 du Code de commerce. Ce Devoir est sanctionné à l’article L 820-7 du Code de commerce.

Une recommandation de la compagnie nationale des commissaires aux comptes du 12 septembre 1985 et une circulaire de la Chancellerie du 23 octobre 1985 ont mis fin aux incertitudes concernant les contours de cette obligation de révélation :

« *La mission fondamentale du commissaire aux comptes est de garantir la fiabilité des informations comptables et financières données par les responsables sociétaux. La révélation ne peut être dissociée de ce principe est c’est par rapport à celui-ci que son champ doit être déterminé ».*

**Condition préalable** : existence de faits délictueux

Outre les délits propres au droit des sociétés (tenue des assemblées générales, exercice du droit de vote, répartition des dividendes fictifs, présentation de bilan inexact, abus des biens, du crédit, des pouvoirs ou des voix, …) sont visés tous les délits qui, présentant une incidence sur les comptes annuels, sont significatifs et délibérés. Est significatif tout fait qui, ayant pour effet de soustraire l’entreprise à des dispositions spéciales, modifie **sensiblement 1/** la situation nette, 2/ fausse l’interprétation des résultats et 3/ porte préjudice aux tiers.

**Condition préalable :** connaissance des faits délictueux. Pour être puni, le commissaire aux comptes doit, en application stricte du principe de légalité criminelle, avoir une connaissance précise et certaine du fait délictueux concerné.

Ainsi commet le délit, le commissaire aux comptes qui certifie sans aucune réserve les comptes sociaux, en parfaite connaissance de l’insuffisance des provisions pour risques et dépréciations. On évoquera ici **un délit de complaisance**.

**Condition de fond** : abstention de révéler (article L 820-7 du code de commerce)

La révélation des faits délictueux est suffisante en soit, même leur apparence suffit. Le procureur de la république ne peut exiger du commissaire aux comptes la remise d’un rapport sur la situation de la société. C’est à ses services et à la police, voire plus tard aux experts, d’apprécier s’il y a eu infraction ou non.

**Mauvaise foi :** la Cour de cassation exige, pour retenir la responsabilité pénale d’un commissaire aux comptes, l’établissement de sa mauvaise foi. Le commissaire aux comptes doit s’être volontairement abstenu de révéler les faits délictueux qu’il connaissait, avec la volonté de dissimuler les agissements en cause. La volonté s’analyse à partir des éléments extérieurs à la commission de l’infraction.

**Le CAC complice d’infractions commises par les dirigeants sociaux**

**Généralités**

Des formes de complicité prévues par l’article 121-7 du code pénal, c’est essentiellement l’aide et l’assistance qui caractérisent la participation matérielle du commissaire aux comptes, c’est-à-dire les formes les plus classiques de la complicité, et non pas l’instruction.

**Complicité du commissaire aux comptes et délit de communication d’information mensongère**

La ligne de partage est fixée par l’article L 121-6 du code pénal qui exige, au titre de la complicité, l’établissement d’un élément matériel et d’un élément moral.

**Elément matériel de la complicité :** Lorsque le commissaire aux comptes s’est borné à donner des informations mensongères, le délit de l’article L 820-7 du Code de commerce a vocation à s’appliquer.

**Elément moral de la complicité** : la complicité exige que l’infracteur ait voulu agir en connaissance de cause. En conséquence, si le commissaire aux comptes connait le délit principal et si, sans avoir pour autant la volonté de le favoriser, il ne le révèle pas, il n’y a pas complicité mais délit principal de non-révélation des faits délictueux. Il faudra alors chercher dans les éléments exogènes à l’infraction elle-même apprécier la nature des relations entre le dirigeant social et le CAC, s’il y a eu corruption et remise en contrepartie ou pas, ou seulement inertie complaisante.

**Etendue de la complicité du commissaire aux comptes**

La complicité du commissaire aux comptes peut en premier lieu être retenue pour des infractions de droit commun commises par les dirigeants sociaux, tels que l’escroquerie, le faux ou l’abus de confiance.

La complicité du commissaire aux comptes trouve son domaine de prédilection dans les infractions comptables commises à titre principal par les dirigeants sociaux.

**Les infractions portant atteinte au contrôle légal des comptes**

Le contrôle légal des comptes est entravé lorsque la désignation d’un CAC est éludée

Article L 820-4 1° du Code de commerce

**Omission de provoquer la désignation du commissaire aux comptes**

**Eléments constitutifs :**

Elément matériel : seuls les dirigeants sociaux des sociétés assujetties à la nomination d’un commissaire aux comptes peuvent se voir reprocher ce délit d’omission.

La présence d’un commissaire aux comptes s’impose à l’ensemble des sociétés anonymes, à toutes les personnes morales offrant au public des instruments financiers et aux organismes de placement collectif de valeurs mobilières : les sociétés d’investissement à capital variable, les sociétés civiles de placement immobilier et les fonds communs de placement.

**Défaut d’omission de désignation ou de convocation du commissaire aux comptes à l’assemblée générale**

**Elément matériel** : ce délit suppose d’avoir omis de provoquer la désignation d’un commissaire aux comptes ou de s’abstenir de la convoquer à l’AG annuelle de reddition des comptes sociaux. Le CAC doit avoir remis un rapport qui sera remis aux administrateurs et les conclusions aux actionnaires.

Les personnes punissables au titre du délit de défaut de convocation du commissaire aux comptes à l’assemblée générale et du délit d’omission de provoquer la désignation du commissaire aux comptes sont les mêmes c’est-à-dire les dirigeants sociaux, présidents ou directeurs généraux, seuls aptes convoquer les AG

**Le contrôle légal entravé**

*Entrave générale : obstacle aux vérifications et au contrôle du commissaire aux comptes*

*Rationae materiae*, malgré le terme « mettre obstacle » utilisé par l’article L 820-4, 2) du code de commerce, l’entrave peut résulter d’un obstacle aussi bien positif que négatif du dirigeant aux contrôles et vérifications du commissaire aux comptes.

Le délit d’entrave sous ces deux formes est un délit nécessairement intentionnel (*animus* *necandi*) et suppose donc la mauvaise foi de l’auteur des faits.

Prescription : en principe, le délit d’entrave aux fonctions de commissaire aux comptes est une infraction instantanée.