

**SOURCES DE
RESPONSABILITÉ
DU
REVISEUR D'ENTREPRISES**

■

Table des matières

Avant-propos	3
La responsabilité civile des réviseurs d'entreprises: aperçu général par <i>Paul Alain FORIERS</i>	7
Les rapports obligatoires du commissaire-réviseur; sanctions en l'absence de rapport ou en cas de rapport incomplet par <i>Hilde LAGA</i>	31
Le commissaire-réviseur et la discontinuité par <i>Christian VAN BUGGENHOUT</i>	39
Devoirs et responsabilités des commissaires-réviseurs en cas de fraude par <i>Xavier DIEUX</i>	53
Quelques aspects de la responsabilité pénale du commissaire-réviseur par <i>Lieven DUPONT</i>	69
Le réviseur d'entreprises et la discipline par <i>Jacques GODEFFROID</i>	105
La décharge et la prescription, causes de l'extinction de la responsabilité du commissaire-réviseur par <i>Aloïs VAN OEVELEN</i>	123
Responsabilité du réviseur d'entreprises lors d'acquisitions de sociétés par <i>Jean-Marie NELISSEN GRADE</i>	137

Avant-propos

Le commissaire-reviseur qui fait publiquement rapport sur les comptes annuels confère une plus grande crédibilité aux documents produits par les dirigeants de l'entreprise. Ce supplément de crédibilité découle de sa position d'indépendance par rapport aux gestionnaires et de la responsabilité qu'il assume en sa qualité de professionnel. Dans un tel contexte, il va de soi que la question de la responsabilité est centrale par rapport au rôle social du commissaire-reviseur.

Dans le contexte belge, il existe très peu de cas connus dans lesquels la responsabilité civile du commissaire-reviseur ait été mise en cause. Telle n'est pas la situation qui prévaut dans les pays voisins et plus encore outre-atlantique. Les excès du système judiciaire américain portent à conséquence par delà les frontières de ce pays. Que se soit dans le domaine de l'assurance ou simplement pour le comportement des firmes d'audit, la question de la responsabilité a pris des allures de problème à résoudre sous peine de menacer le bon exercice de la fonction elle-même. Le *Private Securities Litigation Reform Act* de 1995 poursuit cet objectif en réservant un traitement spécifique à la réparation des dommages qui sont liés à l'information publiée par les émetteurs de valeurs mobilières.

On peut toujours craindre une contagion des maladies subies par ses voisins et, même dans notre pays, l'exposition au risque de litige est sans doute plus grande que par le passé. Il était dès lors important de faire le point; tel fut l'objet de la journée d'études organisée par l'Institut des Reviseurs d'Entreprises le 7 mai 1996, dont les principales contributions sont rassemblées dans le présent ouvrage.

Alors que dans d'autres pays, c'est surtout le montant du dommage éventuel qui paraît faire problème, chez nous c'est plutôt la notion de faute qui est au centre des études juridiques, c'est la mission du commissaire-reviseur qui est examinée sous les différents aspects civil, pénal ou disciplinaire.

Le montant des dommages éventuels inquiète à juste titre dans la mesure où les conséquences de la faute consistant à publier une information trompeuse peuvent s'avérer sans proportion avec l'erreur commise par le reviseur. Cette question n'avait d'ailleurs pas échappé au Gouvernement lors des discussions parlementaires relatives au projet de loi de réforme du revisorat. Il proposait de limiter la responsabilité des reviseurs à 50 fois les honoraires annuels demandés pour la réalisation de leur mission. La proposition fut rejetée par les commissions parlementaires au motif qu' «on ne peut pas, pour un groupe professionnel déterminé, s'écarter des principes généraux du droit de la responsabilité illimitée »¹. Depuis lors, la question n'a plus fait l'objet de débats jusqu'à ce que le Livre vert de la Commission Européenne relatif au « Rôle, statut et responsabilité du contrôleur légal des comptes dans l'Union européenne » ait à nouveau évoqué l'utilité d'une réflexion sur la limitation de responsabilité des commissaires-reviseurs².

1 *Doc. parl.*, Chambre, 552 (1982-1983), n°35, p.72.

2 *Doc. 96/C 321/01 - J.O.C.E.*, C.321 du 28 octobre 1996.

Au contraire, la question de la faute n'a jamais quitté le devant de l'actualité. Le présent ouvrage en apporte une nouvelle preuve. Il faut dire que la question est d'importance car elle pourrait faire apparaître un écart entre la garantie que les réviseurs d'entreprises s'estiment capables de fournir en matière de la fiabilité des comptes annuels et l'interprétation que les commentateurs juridiques ou les tribunaux donnent de la mission définie abstraitement par la loi. Cet écart était d'ailleurs prévisible si on veut bien s'en rapporter à l'avis du Conseil d'État relatif au projet qui deviendra la « loi relative à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises ». Dans l'analyse de la disposition pénale (article 17), les conseillers d'État s'interrogeaient sur la légitimité du contrôle par sondage et sur la faisabilité d'un contrôle destiné à s'assurer que toutes les dispositions de la loi comptable sont intégralement appliquées.³

Ceci conduit à distinguer deux aspects du problème: d'une part l'erreur technique dans la mise en œuvre de la révision et d'autre part l'erreur dans la phase finale de rapport aux actionnaires et indirectement au public.

L'erreur technique découlera de la mise en œuvre d'un programme d'audit insuffisant ou inapproprié, ou de la mauvaise application d'une technique de révision déterminée. Sur ce point, tant la disposition pénale de la loi comptable que les lois coordonnées sur les sociétés commerciales renvoient très opportunément aux « diligences normales ». Les normes et recommandations de révision édictées par le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises en sont une mesure généralement admise et fondée sur une pratique internationalement reconnue. Un avis sur les projets de normes soumis à l'approbation du Conseil de l'Institut doit préalablement être émis par le Conseil supérieur du revisorat et de l'expertise comptable. Cette procédure consultative offre la garantie que l'intérêt général sera pris en considération au-delà de l'intérêt corporatif de la profession.

La question n'est pas réglée pour autant. Les normes définissent la mesure de la responsabilité que les réviseurs estiment acceptable; elles ne s'imposent pas aux tribunaux au même titre qu'une loi. Selon la théorie de l'appréciation marginale, le juge sera évidemment porté à les admettre comme références pertinentes mais il pourrait également considérer qu'elles sont anormalement protectrices d'un intérêt particulier et décider de s'en écarter. Ainsi, des divergences de vues peuvent se faire jour sur des sujets controversés tels que le rôle du commissaire-réviseur dans les entreprises en difficultés ou dans la détection de certains types de fraudes.

À notre avis, le second aspect fait apparaître davantage de risques. Il s'agit de la publicité qu'il convient de donner aux constatations faites par le commissaire-réviseur. Se basant sur une pratique largement répandue au plan international et récemment défendue par la Commission européenne dans son Livre vert déjà cité, les rapports d'audit relatifs aux comptes annuels ou aux comptes consolidés sont devenus de plus en plus standardisés. L'objectif est de mettre en évidence les difficultés éventuelles susceptibles d'influencer de façon importante le lecteur du rapport, sans les noyer parmi des commentaires qui pourraient en dissimuler la pertinence. Cette pratique est contestée par d'aucuns selon lesquels le rapport de révision devrait être plus détaillé, voire descriptif et reprendre toute espèce d'irrégularité constatée au cours des travaux.

Nous reconnâtrons que la loi elle-même conduit parfois à de telles interprétations susceptibles selon nous de conduire à une banalisation des réserves et à une détérioration des relations entre l'entreprise et le réviseur. Il en va ainsi par exemple du regrettable article 17 de la loi comptable qui ne semble tolérer aucun jugement d'importance relative à propos des infractions aux dispositions légales constatées par le réviseur au cours de ses travaux. Les commentaires du Professeur Dupont témoignent de cette approche juridique dont les conséquences inquiètent légitimement les professionnels. Un arrêt du 25 janvier 1996 de la Cour d'Appel de Liège, en matière pénale, va dans ce même sens; la Cour considère de façon bien excessive selon nous, que le réviseur manifeste une intention frauduleuse lorsqu'ayant qualifié une pratique, certes irrégulière, d'importance mineure pour l'appréciation des comptes annuels, il omet d'en faire état dans son rapport aux actionnaires.

On le voit bien, l'analyse de la responsabilité par les tribunaux et la doctrine juridique peut avoir des conséquences déterminantes sur les objectifs de la révision et partant, sur le mode d'exercice des missions révisorales. On doit espérer que l'arrêt isolé évoqué ci-dessus, dont la doctrine ne manquera pas de souligner certains paradoxes, ne soit pas le signe d'une évolution vers les mêmes excès, mais en matière pénale, que ceux qui ont été observés à l'étranger. La juste appréciation du risque est nécessaire non seulement parce qu'elle incite à l'amélioration constante de la pratique professionnelle mais aussi parce qu'elle nous conduit à la réflexion critique face à certaines idées reçues, souvent développées dans d'autres environnements juridiques.

Le législateur a défini la fonction de commissaire-réviseur dans le contexte des relations entre actionnaires et administrateurs de sociétés mais, contrairement au droit positif d'autres pays, il a aussi organisé la publicité des comptes annuels et du rapport de révision dans l'intérêt général, empêchant que des conventions particulières ne modifient la portée de l'intervention des réviseurs. Même vis-à-vis des tiers, la révision n'est pas limitée à l'attestation de l'image fidèle. Elle s'inscrit dans un cadre légal plus développé, qu'il convient cependant de préciser encore, plus particulièrement en ce qui concerne la détection et la révélation de certaines fraudes et la prévention des difficultés dans les entreprises.

Henri OLMIER
Directeur général de l'IRE

LA RESPONSABILITÉ CIVILE DES REVISEURS D'ENTREPRISES: APERÇU GÉNÉRAL¹

Paul Alain FORIERS

Avocat

Maître de conférences à l'U.L.B.

Première partie: la responsabilité du reviseur – principes généraux	8
A. La responsabilité contractuelle	10
B. Responsabilité quasi-délictuelle	14
C. Problèmes généraux relatifs à l'appréciation du comportement du reviseur	16
D. Le régime des clauses limitatives de responsabilité et les causes d'extinction de la responsabilité	20
Seconde partie: questions particulières liées à certaines missions légales	23
A. Les règles particulières relatives à la responsabilité civile du commissaire	23
B. Rapports spéciaux à établir par les commissaires	27

1. «La fonction du reviseur d'entreprises consiste, à titre principal, à exécuter toutes missions dont l'accomplissement est réservé par la loi ou en vertu de celle-ci aux reviseurs d'entreprises et d'une façon générale, toutes missions de révision d'états comptables d'entreprises, effectuées en exécution de la loi ou en vertu de celle-ci». (article 3 de la loi du 22 juillet 1953, modifié par la loi du 21 février 1985).

Cette définition de la fonction du reviseur d'entreprises par la loi organique de 1953 met donc l'accent sur le caractère essentiellement légal de sa mission.

Son rôle essentiel est d'exécuter les missions dont la loi lui réserve le monopole (par exemple celle de commissaire de société anonyme) ou l'exclusivité partagée (par exemple le rapport visé à l'article 33bis, § 6, alinéa 3 des lois coordonnées sur les sociétés commerciales). Il est présenté, en outre, comme l'auteur naturel de toutes les missions de révision dérivant de la loi².

Cette particularité n'exclut évidemment pas que les reviseurs soient chargés de missions d'expertise ou de contrôle en dehors de tout texte légal particulier, mais suivant l'article 3, il ne saurait s'agir de sa fonction principale.

2. Cette observation très générale sur la mission du reviseur a nécessairement des conséquences sur le plan de sa responsabilité.

1. Ce rapport est largement inspiré et reprend de larges extraits de l'étude que j'ai publiée à la *Revue de droit de l'ULB* avec MANJELA VON KUEGELGEN en 1992 sur le thème de «La responsabilité civile des reviseurs et experts comptables» citée en note (3) ci-après.

2. Ces missions légales sont multiples. Pour un inventaire récent des principales missions légales, voy. Institut des Reviseurs d'Entreprises, Tableau des membres au 31 décembre 1995, Annexe au rapport annuel 1995, p. 7 et s.; voy. aussi Institut des Reviseurs d'Entreprises, *Rapport annuel*, 1987, p. 52 et suiv.

Sans doute l'article 9bis de la loi de 1953 énonce-t-il en forme de principe que: «Les réviseurs d'entreprises sont responsables de l'accomplissement de leur mission professionnelle conformément au droit commun».

Cette règle doit cependant être tempérée en fonction du cadre légal dans lequel le réviseur remplit sa mission. Il suffit à cet égard de penser à l'article 64octies des lois coordonnées sur les sociétés commerciales qui institue un cas de responsabilité solidaire des commissaires tant vis-à-vis de la société qu'envers les tiers en cas de violation des statuts ou des lois coordonnées.

3. Aussi examinerai-je successivement le régime général de la responsabilité du réviseur et les questions particulières liées à certaines missions légales.

À cet égard, je ne pourrai évidemment dans le cadre de cet exposé introductif aborder l'ensemble des missions que la loi réserve aux réviseurs, ni *a fortiori* l'ensemble des problèmes susceptibles d'être posés. Je serai donc amené à faire un choix sans doute arbitraire.

PREMIÈRE PARTIE: LA RESPONSABILITÉ DU REVISEUR – PRINCIPES GÉNÉRAUX

4. Soumise au droit commun, la responsabilité du réviseur est soit contractuelle vis-à-vis de son client, soit quasi-délictuelle envers les tiers³.

On sait, à cet égard, que la Cour de cassation exclut, en principe, qu'une partie à un contrat puisse agir contre son cocontractant sur base des règles de la responsabilité délictuelle. Pareille action ne pourrait être introduite que si les conditions strictes d'un cumul de responsabilités étaient réunies. Il convient dès lors suivant la Cour suprême que le demandeur établisse non seulement l'existence d'une faute quasi-délictuelle – et non pas un simple manquement contractuel – mais aussi, en principe, un dommage qui ne soit pas purement contractuel⁴, c'est-à-dire un dommage ne consistant pas en la seule «privation de l'avantage que le cocontractant devait normalement retirer de l'exécution du contrat»⁵.

3. Pour un exposé général de la responsabilité des réviseurs en droit belge, consultez notamment P. KILESTE et M. CALLUWAERT «La responsabilité du réviseur d'entreprises, notamment en cas de fraude», *Annuaire AEDBF*, 1995, p. 190 et s.; A. VAN OVELEN, «De rol en de civielrechtelijke aansprakelijkheid van de commissaris-revisor» in *Handels-Economisch en Financieel Recht*, Post universitaire Cyclus Willy Delva, 1994/1995, p. 233 et s.; P.A. FORIERS et M. VON KUEGELGEN, «La responsabilité civile des réviseurs et experts-comptables», *Rev. Dr. ULB*, Vol. 6, 1992-2., p. 11 et s.; P. VAN OMMESLAGHE, «La responsabilité des professionnels de la comptabilité et de la révision comptable» in *Rev. belge comptabilité*, 1981, p. 1 et s.; Cons. aussi notamment M. CLAES, «La responsabilité civile et pénale des experts-comptables et commissaires de sociétés commerciales» in *Rev. belge comptabilité*, 1986, p. 37 et s.; A. BENOÎT-MOURY, «Les pouvoirs et les responsabilités du commissaire», *R.P.S.*, 1986, p. 1 et s.; J. LIEVENS, «De aansprakelijkheid van de commissaris revisor na de recente wetwijzigingen, enkele kritische bedenkingen» in *Liber amicorum J. Ronse*, Kluwer, 1986, p. 265 et s.; H. OLIVIER, «Responsabilités du commissaire-réviseur dans le cadre d'un groupe de sociétés», in «Aspects des Groupes d'entreprises», 1989, p. 403-437; le nouveau régime des fusions et scissions des sociétés, Premiers commentaires sur la mission du réviseur (*Bull. inf. I.R.E.*, 1993, Liv. 7).

4. Cons. Cass. 9 novembre 1987, *Pas.*, 1988, I, n°151; Cass. 14 octobre 1985, *Pas.*, 1985, I, n°88, *RCJB*, 1988, p. 341, note VAN QUICKENBORNE.

5. Voy. sur ce point, Cass. 25 octobre 1990, *Pas.*, 1991, 6, n°107, *RCJB*, 1992, p. 493, note R.O. DALCO.

Souvent critiquée⁶, cette seconde condition, si elle n'est pas interprétée de manière extensive, me paraît être une simple application des articles 1134 et 1382 du Code civil. L'article 1134 fait en effet obstacle à ce que la victime d'un manquement contractuel qui constituerait également une faute ou une négligence au sens des articles 1382 et 1383 du Code civil puisse obtenir la réparation d'un dommage dont la convention aurait expressément ou implicitement exclu la compensation. Ensuite et surtout, la partie à un contrat qui se prévaut des articles 1382 et 1383 du Code civil se présente comme n'importe quel tiers. Elle ne saurait donc se prévaloir «*directement du préjudice résultant de la mauvaise exécution du contrat*»⁷. Ce faisant, elle se prévaudrait en effet directement de droit dérivant de celui-ci, ce que l'article 1165 du Code civil exclut⁸.

5. Quoiqu'il en soit, la Cour de cassation fait exception à ces principes en cas de faute pénale en raison semble-t-il du caractère d'ordre public de l'action civile⁹.

S'agissant des réviseurs, il convient à cet égard d'attirer l'attention sur l'article 17, alinéa 3 de la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité et aux comptes annuels qui frappe de sanctions pénales ceux qui en qualité «*de commissaire, de commissaire-réviseur, de réviseur ou d'expert indépendant, ont attesté ou approuvé des comptes, des comptes annuels et des bilans et des comptes de résultats, ou des comptes consolidés d'entreprise*» ne respectant pas les dispositions de la loi du 17 juillet 1975 et de ses arrêtés d'application «*soit en sachant qu'elles ne l'avaient pas été, soit en n'ayant pas accompli les diligences normales pour s'assurer qu'elles avaient été respectées*». Le délit pénal est donc consommé en cas de simple manquement à la diligence, en l'absence de toute intention frauduleuse¹⁰.

Ainsi conçu l'article 17, alinéa 3 est donc de nature à permettre d'étendre singulièrement les possibilités de cumul de responsabilités en cas de mission de contrôle¹¹.

6. Voy. notamment R. DALCO, La responsabilité délictuelle et quasi-délictuelle, Examen de jurisprudence (1973 à 1979), *R.C.J.B.*, 1980, n°1, p. 358. Sur les problèmes posés par la jurisprudence de la Cour de cassation, cons. notamment H. COUSY, Het verbod van samenloop tussen contractuele en extra-contractuele aansprakelijkheid en zijn weerslag, *T.P.R.*, 1984, p. 155 et s. et réf. citées; E. DIRIX et A. VAN OEVELEN, Verbintennissenrecht, *R.W.* 1980-1981, n°45 et s., col. 2454 et s. et ibidem (1981-1985), *R.W.* 1984-1985, p. 96 à 105; H. VANDERBERGHE, M. VAN QUICKENBORNE et autres «Overzicht», *T.P.R.*, p. 1595-1608. Comp. aussi à propos de la problématique de la responsabilité des agents d'exécution et des groupes de contrats, P. VAN OMMESLAGHE, «L'exécution des contrats de services par autrui», *Les contrats de services*, p. 237 et suiv. spéc p. 252 et s.; X. DIEUX, «Les chaînes et groupes de contrats en droit belge - pour un retour aux sources !», in *Les obligations en droit français et en droit belge - convergences et divergences*, Bruxelles, Paris Bruylant, Dalloz 1994, p. 109 et s., spéc. p. 134 et suiv.; R.O. DALCO, Restrictions à l'immunité de responsabilité de l'agent d'exécution, *RCJB* 1992, p. 503 et s.
7. Voy. Cass. 25 octobre 1990 cité en note (6) ci-dessus, cons. sur cette analyse P.A. FORIERS et M. VON KUEGELGEN, op. cit., *Rev. Dr. ULB*, 1992, n°6, p. 13 et 14 et réf.
8. Comme l'indique à très juste titre X. DIEUX, la formule de la Cour n'exclut pas que le tiers puisse se prévaloir indirectement du préjudice résultant de la mauvaise exécution du contrat, X. DIEUX, op. cit., *Les obligations en droit français et en droit belge, Convergences et divergences*, p. 138.
9. Cons. Cass. 26 octobre 1990, *Pas.*, 1990, I, n°110, 2, *R.C.J.B.*, 1992, p. 497, note R.O. DALCO; Cass. 30 mai 1984, *Pas.*, 1984, I, n°562; voy. aussi la note de M. le procureur général GANSHOF VAN DER MEERSCH, sous Cass. 16 mai 1974, *Pas.*, 1974, I, p. 967, spéc. p. 973 et Cass. 28 juin 1982, *Pas.*, 1982, I, 1277, qui concerne l'hypothèse particulièrement claire du non paiement d'une rémunération due en vertu d'un contrat de travail et constituant une infraction à la loi concernant la protection de la rémunération des travailleurs. La règle tient au caractère d'ordre public de l'action civile dérivant d'une infraction.
10. V. M. CLAES, op. cit., *Rev. belge comptabilité*, 1988, p. 39; P. VAN OMMESLAGHE, op. cit., *Rev. belge comptabilité*, 1981, p. 6.
11. Voy. P.A. FORIERS et M. VON KUEGELGEN, op. cit., *Rev. Dr. ULB*, 1992-2, n°7, p. 14 et 15; A. VAN OEVELEN, op. cit., *Handels-Economisch en Financieel Recht*, n°46, p. 274.

6. Pour le reste, il est inutile de rappeler que la responsabilité précontractuelle relève des articles 1382 et 1383 du Code civil et que celle-ci a une tendance certaine à s'élargir pour tous les professionnels en raison de leur devoir de conseil et de renseignement¹².

A. LA RESPONSABILITÉ CONTRACTUELLE

1. Le contrat

7. L'auteur d'un rapport sur la responsabilité contractuelle du reviseur devrait, en principe, tout d'abord, s'interroger sur la nature du contrat unissant le reviseur à son client. De la qualification du contrat pourront dépendre les obligations et les droits des parties. Nous verrons cependant qu'il ne faut pas exagérer l'importance de ce problème.

8. Du point de vue du civiliste, le reviseur sera normalement dans les liens d'un contrat de louage d'ouvrage lorsque ses prestations n'ont pas pour objet, à titre principal, l'accomplissement d'actes juridiques pour compte de son client.

En revanche, si sa mission porte essentiellement sur l'accomplissement d'un acte juridique, il sera dans les liens d'un mandat.

C'est ainsi à mon avis que le reviseur qui sera chargé par les parties à un contrat de cession d'actions de déterminer le prix, en qualité de tiers au sens de l'article 1592 du Code civil, sera dans les liens d'un mandat. Il interviendra en effet dans l'intérêt commun du vendeur et de l'acheteur pour déterminer un élément essentiel de la vente et sa décision liera les parties, sauf erreur grossière portant gravement atteinte à l'équité¹³. Son intervention ne se résume donc pas en une simple évaluation. Elle est nécessaire pour que la vente sorte tous ses effets. Elle s'analyse donc en un véritable acte juridique¹⁴.

9. La certitude du civiliste est cependant ébranlée lorsqu'il est appelé à analyser la relation du reviseur et de la société cliente en cas de missions légales.

Sans doute la qualification ne pose-t-elle guère de difficultés lorsque la mission du reviseur est d'ordre seulement informatif. Dans ce cas, son intervention peut sans difficulté être l'objet d'un contrat d'entreprise¹⁵.

Fréquemment cependant les rapports du reviseur concourent à l'accomplissement d'actes juridiques dans la mesure, notamment, où ils en conditionnent la régularité.

12. Cons. notamment P.A. FORIERS, «Le contrat de prestation de services: obligations des parties et responsabilité contractuelles», in *Les contrats de services*, Bruxelles, Éd. J.B. 1994, n°48, p. 167 et s. et réf. citées.

13. Comp. article 1854 du Code civil; v. DE PAGE, *Traité*, t. IV, 3e éd., n°41, p. 76; LIMPENS, La vente en droit belge, n°172; M. STORME, «De bindende derdenbeslissing of het bindend advies als middel ter voorkoming van gedingen», *T.P.R.*, 1984, p. 1272; M. STORME et M.E. STORME, «De bindende derde beslissing naar Belgisch recht», *T.P.R.*, 1985, p. 733; cons. récemment en France; Cass. Fr. Com. 9 avril 1991, Bull. civ. IV, n°139, *Rev. trim. dr. civil*, 1992, obs. Y. GAUTIER.

14. Sur l'analyse de la vente dont le prix est fixé par un tiers, cons. P.A. FORIERS, «Observations sur la caducité des contrats par suite de la disparition de leur objet ou de leur cause», *R.C.J.B.*, 1987, n°15 et s., p. 90 et s.; «Les contrats spéciaux», *Chronique, R.D.C.*, 1987, n°33, p. 10; «L'objet et la cause du contrat», in *Les obligations contractuelles*, n°14, p. 128 et s.; cons. aussi P.A. FORIERS et Fr. GLANSBORFF, *Contrats spéciaux*, Tome I, nouvelle éd. par P.A. FORIERS, n°46 et s. et réf.

15. Voy. A. VAN OEVEREN, op. cit., *Handels-Economisch en Financieel Recht*, n°43, p. 270.

Il suffit de songer, à cet égard, aux rapports sur les apports ne consistant pas en numéraire, imposés par les articles 29bis et 34, § 2 des lois coordonnées sur les sociétés commerciales, et au rapport sur les comptes annuels. Ces rapports ne constituent pas seulement le résumé ou l'exposé de la vérification opérée, ils produisent des effets juridiques. À ce titre, ils constituent de véritables actes juridiques¹⁶.

Faut-il dès lors en déduire que le reviseur serait dans ce cas dans les liens d'un mandat ?

Telle était l'analyse traditionnelle de la position du commissaire.

L'ancien article 65 des lois coordonnées soumettait, en effet, les commissaires au même régime de responsabilité que les administrateurs, donc aux règles du mandat (article 62 des lois coordonnées).

10. Cette référence au mandat, contestée par la doctrine¹⁷, a été abandonnée par la loi du 21 février 1985 (article 64octies des lois coordonnées), mais pour des motifs qui laissent perplexes. Le législateur a, en effet, estimé que la référence au mandat n'avait d'intérêt que dans la mesure où elle permettait d'apprécier moins sévèrement la responsabilité du mandataire à titre gratuit principe qui n'avait évidemment plus d'objet dès lors que les commissaires devaient être reviseurs¹⁸. Or, s'il est exact que sous cet angle, la qualification en mandat de la relation contractuelle n'aurait guère d'intérêt, elle peut en présenter davantage pour la détermination précise des relations des parties. C'est ainsi, par exemple, que l'article 1991, alinéa 2 du Code civil permet de justifier l'obligation qu'a le commissaire de faire rapport sur les comptes afférents à la période antérieure à la mise en liquidation d'une société anonyme, alors pourtant que la dissolution de cette dernière met fin à sa mission¹⁹. Qui ne voit, par ailleurs, que pour les reviseurs qui ne sont pas commissaires, la qualification de leur contrat ne sera nullement indifférente s'agissant, par exemple, de la réglementation technique des causes de résiliation unilatérale ?²⁰

En réalité, on ne saurait assimiler le reviseur, investi d'une mission légale à un mandataire au sens classique du terme. S'il accomplit des actes juridiques, il ne les accomplit pas à proprement parler pour compte de la société ou plus généralement de son client. Il agit, non seulement dans l'intérêt de la société et de ses associés, mais aussi dans l'intérêt des tiers. Il exerce donc une mission d'intérêt général qui dépasse l'objet d'un simple mandat et le conduit d'ailleurs à avoir l'obligation de se distancer de son client, voire d'entrer en conflit avec lui en formulant des réserves ou en refusant des certifications dans l'intérêt des tiers²¹.

16. Voyez dans le même sens que l'opinion que nous émettons en 1992, A. VAN OEVELEN, op. cit., *Handels-Economisch en Financieel Recht*, n°44, p. 271.

17. V. VAN RYN, *Principes*, t. I, 1e éd., n°657.

18. Rapp. G. VERHAEGEN, *Doc. Parl.*, Ch. 1982-1983, 552, n°35, p. 53.

19. Sur cette problématique, cons. P.A. FORIERS, «Les situations de blocage dans les sociétés anonymes», *R.D.C.*, 1992, p. 466 et s. spéc. p. 490 et 491; cons. «Commission des Normes Comptables, avis n°110/7», *Bull.* n°24, sept. 1989; Travaux de la commission juridique de l'Institut des reviseurs d'entreprises, n°3/1988, p. 31.

20. Voy. dans le même sens que l'opinion que nous avons émise en 1992, A. VAN OEVELEN, op. cit., *Handels-Economisch en Financieel Recht*, n°44, p. 272.

21. Voy. dans le même sens que l'opinion que nous émettons à cet égard en 1992, A. VAN OEVELEN, op. cit., *Handels-Economisch en Financieel Recht*, n°44, p. 272.

11. Cette observation ne doit toutefois pas conduire à écarter purement et simplement les règles du mandat salarié au profit de celles de l'entreprise. Tout au contraire, l'analogie avec le mandat, comme la tradition, devrait plutôt conduire à appliquer les règles propres à ce contrat dans la mesure où elles ne sont pas incompatibles avec les obligations particulières que la loi impose au reviseur pour l'accomplissement de sa mission. Appliquée au commissaire, cette solution a, en tout cas, le mérite de ne pas rompre totalement avec les solutions classiques²².

En réalité, cette discussion met en lumière l'impuissance des qualifications classiques du droit civil positif à rendre compte des contrats dits «de service», spécialement lorsque ces services portent sur des prestations de nature intellectuelle²³. Force est en effet de constater que le Code civil, lorsqu'il traite du louage d'ouvrage, vise essentiellement l'entreprise de construction, et encore, de manière parcellaire. Tout au plus, fait-il allusion au façonnage. Il n'évoque même pas le louage d'ouvrage portant sur des prestations intellectuelles. C'est dès lors, sans doute, le droit du mandat, le cas échéant adapté en raison du caractère onéreux des contrats de service et de leur objet qui rend le mieux compte de ce type de relation. C'est d'ailleurs lui qui, en pratique, s'applique en vertu des usages ou de la tradition à nombre de professionnels qui techniquement ne constituent pas des mandataires. Tel est le cas de nombreux titulaires de professions libérales et des intermédiaires commerciaux, même lorsqu'ils sont «entrepreneurs», comme les courtiers.

En pratique, la situation est donc singulièrement proche de celle qui est organisée par le Code suisse des obligations²⁴ qui conçoit le mandat comme une sorte de contrat de service résiduaire qui ne doit pas nécessairement porter sur des actes juridiques. Dans le régime antérieur au Code civil, le mandat ne se distinguait d'ailleurs pas du louage par son objet, mais par son caractère gratuit, ce qui ne signifiait nullement que les règles propres au mandat ne fussent pas appliquées, par analogie, aux «mandats salariés».

Ce n'est que l'abandon du principe de la gratuité, combiné avec la circonstance que le Code civil concentre son analyse sur le mandat représentatif, qui a conduit la doctrine et la jurisprudence à rechercher dans l'objet du contrat un autre critère de distinction que les textes du Code civil n'imposent d'ailleurs pas²⁵. Ce bouleversement des qualifications a cependant été impuissant à réformer totalement le régime traditionnel appliqué à divers prestataires de services d'ordre intellectuel qui a largement survécu au travers des usages²⁶.

12. Ceci étant, il ne faut pas exagérer, en pratique, l'importance de la qualification juridique. La réglementation des contrats de service présente une certaine unité. La qualification

22. Comp. dans un sens analogue à l'opinion que nous avons émise en 1994, A. VAN OEVEREN, op. cit., loc. cit.

23. Comp. dans un sens analogue B. TILLEMANS, Bestuur van vennootschappen, Thèse, Leuven 1996, T. III, n°1596 et s., p. 854 et s. et réf. citées.

24. Article 394: «Le mandat est un contrat par lequel le mandataire s'oblige dans les termes de la convention, à gérer l'affaire dont il est chargé, ou à rendre les services qu'il a promis. Les règles du mandat s'appliquent aux travaux qui ne sont pas soumis aux dispositions légales régissant d'autres contrats...».

25. Suivant l'article 1984 du Code civil, le mandat est «le pouvoir de faire quelque chose pour le mandant et en son nom».

26. Cons. P.A. FORIERS, Conclusions générales, le contrat de service, Bruxelles, Éd. JB 1994, n°18 et suiv. p. 333 et suiv.

exacte du contrat ne présente de réel intérêt que pour les causes d'extinction de celui-ci. Encore, pour le reviseur, le caractère «intuitu personae» de la relation contractuelle sera-t-elle de nature à rapprocher l'entreprise du mandat; la mort, l'incapacité du reviseur mettent fin à sa convention. Finalement la distinction ne présentera un intérêt réel que pour la problématique de la renonciation du reviseur à sa mission et les conséquences de la résiliation unilatérale du contrat par son client (application ou non de l'article 1794 du Code civil), pour autant, bien entendu, que la loi ne règle pas la question comme c'est le cas pour les commissaires (articles 64*quater*, alinéa 2 et 64*quinquies* des lois coordonnées sur les sociétés commerciales).

Pour le reste, spécialement sur le plan de la responsabilité contractuelle, le reviseur sera en principe soumis au droit commun.

2. Obligations de moyens ou de résultat

13. À cet égard, on affirme fréquemment que le reviseur n'est, en principe, tenu que d'une obligation de moyens en sorte que sa responsabilité ne pourrait être mise en cause que s'il était établi qu'il n'a pas exécuté sa mission comme l'aurait fait un reviseur normalement diligent, placé dans les mêmes circonstances – et bien entendu qu'un dommage s'en est suivi²⁷.

Une telle affirmation n'est pas inexacte. Elle mérite cependant d'être nuancée.

En l'absence de texte légal réglant la question, c'est en effet aux parties à la convention de déterminer la portée de leurs obligations. La Cour de cassation décide à cet égard de manière constante que le juge de fond devra déterminer en fonction de l'intention des parties si une obligation est de moyens ou de résultat²⁸. Le juge pourra à ce propos tenir compte à la fois de la précision de l'obligation et de l'aléa que comporte la prestation promise, ce second élément étant toutefois prédominant²⁹.

Les parties à un contrat peuvent donc préciser la nature d'une obligation, définir son étendue précise. Et on gardera à l'esprit, à cet égard, que les catégories des obligations de moyens et de résultat ne sont ni «entièrement homogènes ni entièrement étanches»³⁰ et qu'il existe des degrés tant parmi les obligations de moyens que parmi les obligations de résultat³¹.

14. Par application de ces principes, le respect d'un délai de rigueur est normalement constitutif d'une obligation de résultat, à moins que le débiteur n'ait pris le soin de souligner

27. Cons. A. VAN OEVERLEN, op. cit., *Handels-Economisch en Financieel Recht*, n°47, Comp. P.A. FORIERS et M. VON KUEGELGEN, op. cit., *Rev. dr. ULB*, 1992-2, n°61, p. 47, I. VEROUSTRATE, «Le contrôle financier des sociétés anonymes», *Les sociétés commerciales*, Bruxelles, Éd. J.B. 1985, p. 274.

28. Cass. 3 mars 1984, I, 508, Arr. Cass. 1983, 1147 et les conclusions de M. le procureur général KRINGS, Cass. 18 mai 1990, *Pas.*, 1990, I, n°549.

29. Cons. sur ce point, P.A. FORIERS, op. cit., *Les contrats de services*, n°82, p. 198 et les réf. citées.

30. G. VINEY, *Les obligations, la responsabilité: conditions* (Traité de droit civil sous la direction de J. GHESTIN, T. IV), n°531.

31. G. VINEY, op. cit., n°527 et 532 et s., v. aussi MARLY et RAYNAUD, *Droit civil, Les obligations*, T. I, 2e éd., n°535, P.A. FORIERS, op. cit., *Les contrats de services*, n°82 et s., p. 198 et s.

qu'il se bornerait à faire tous ses efforts pour respecter ce délai. Dans ce cas, à mon sens, l'obligation du débiteur serait à la frontière de l'obligation de résultat et de moyens. En effet, il semble que dans l'esprit des parties, le créancier pourrait se contenter de démontrer que le délai n'a pas été respecté, le débiteur devant alors établir soit une cause exonératoire de responsabilité (par exemple, un cas de force majeure), soit qu'il a effectivement fourni ses meilleurs efforts. Cette interprétation de la clause me paraît plus conforme à l'intention normale des parties que celle qui imposerait au créancier d'établir, outre le non respect du délai, un défaut de diligence dans le chef du débiteur.

15. C'est toujours par application des mêmes principes qu'il convient de se garder d'affirmer que l'obligation du reviseur, comme celle de tout prestataire de services de bien exécuter sa mission conformément aux spécifications contractuelles et aux règles de l'art sera nécessairement de moyens. Si sa mission comportait certains actes simples, précis et dépourvus d'aléa, il sera normalement tenu d'une obligation de résultat³².

B. RESPONSABILITÉ QUASI-DÉLICTUELLE

1. Faute aquilienne et faute contractuelle

16. Les tiers peuvent, comme on l'a dit, mettre en cause la responsabilité quasi-délictuelle du reviseur qui, ne s'étant pas comporté comme tout reviseur normalement diligent et prudent placé dans les mêmes circonstances, leur aurait causé un dommage (articles 1382 et 1383 du Code civil).

Dans son arrêt du 26 mars 1992³³, la Cour de cassation a rappelé à cet égard que le tiers préjudicié par le manquement d'une partie à ses obligations contractuelles peut mettre en cause la responsabilité de celle-ci sur base des articles 1382 et 1383 du Code civil, si les faits constitutifs de pareil manquement sont de nature telle qu'ils constituent simultanément un manquement à une obligation générale de prudence et de diligence qui s'impose à chacun, indépendamment de tout contrat³⁴.

C'est ce principe qui explique qu'un administrateur d'une société ou d'une association puisse dans certains cas engager sa responsabilité à l'égard des tiers en raison d'une faute de gestion³⁵.

17. À cet égard, le caractère professionnel de la fonction de reviseur est de nature à élargir ses obligations. Cette situation s'explique non pas par le fait que la responsabilité professionnelle serait soumise à des règles spéciales, ou que tout manquement par un professionnel à ses obligations contractuelles constituerait une faute aquilienne à l'égard des tiers,

32. Voir P.A. FORIERS, op. cit., *Les contrats de services*, n°82 et s.

33. *Pas.*, 1992, I, n°400, *JLMB*, 1994, p. 38.

34. Cons. sur cette question notamment X. DIEUX, La responsabilité civile du prestataire de services à l'égard des tiers, *Les contrats de services*, p. 209 et s., spéc. n°3, p. 214 et nombreuses références citées.

35. Cons. Cass. 29 juin 1989, *Pas.*, 1989, I, n°640.

36. X. DIEUX, op. cit., *Les contrats de services*, n°7, p. 225.

mais bien par le fait que la qualité de professionnel «peut avoir pour effet d'abaisser le seuil de tolérance en deçà duquel l'erreur de conduite peut être considérée comme fautive»³⁶.

On tend en effet à admettre que le professionnel – en raison de son rôle social – a une obligation particulière de prudence qui conduit à sanctionner sur le plan quasi-délictuel des défauts de diligence qui ne constituent, *a priori*, que des manquements contractuels.

Comme l'écrivaient MM. VAN RYN et DIEUX, ce sont les principes généraux de la responsabilité extracontractuelle qui expliquent que «celui qui assume un rôle déterminé dans la société et se charge ainsi de remplir une certaine fonction sociale doit posséder les connaissances et les qualités requises pour l'exercice normal de cette fonction. Les tiers ont le droit de compter que cette exigence sera respectée, ce qui signifie essentiellement que leur confiance légitime ne peut pas être trompée par des agissements qui sont susceptibles de leur nuire et qui témoignent d'une ignorance, d'une insouciance, voire même d'une déloyauté incompatible avec l'exercice normal d'une activité déterminée»³⁷.

18. À cet égard, la fonction même du reviseur implique un devoir de prudence particulier à l'égard des tiers.

Ce devoir est particulièrement clair pour les missions légales qui concernent le plus souvent non seulement l'intérêt du client, mais aussi l'intérêt des tiers.

Le reviseur qui, par négligence, aurait permis – par un rapport sans réserve – la réalisation d'une opération contestable, commettrait à cet égard une faute.

Il en serait de même du reviseur, qui par complaisance, s'abstiendrait de formuler des réserves sur des comptes annuels, en évitant ainsi d'attirer l'attention sur une irrégularité comptable ou sur une opération illicite (comp. article 19 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des reviseurs d'entreprises). Il importerait peu, à cet égard, que l'ensemble des actionnaires soient en réalité au courant de la situation dans la mesure où ils seraient représentés au conseil. Les tiers risqueraient en effet d'être induits en erreur.

Mais ce devoir particulier de prudence s'impose au reviseur même en dehors de toute mission légale. Il en est ainsi chaque fois qu'il concourt à l'établissement de documents appelés à entrer en possession de tiers et, dès lors, susceptibles d'influencer leur jugement sur une situation déterminée.

Tel serait le cas de rapports d'expertise ou d'audit qui peuvent être amenés à «circuler» ou à être «produits».

Il en est d'autant plus ainsi que le reviseur est tenu par un devoir d'indépendance à l'égard de son client (articles 7bis et 8, § 1 de la loi du 22 juillet 1953 et articles 3 et 8 à 14 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des reviseurs d'entreprises). Les tiers peuvent donc accorder un certain crédit aux travaux des reviseurs.

Le contrat passé entre le reviseur et son client est donc clairement au nombre de ces conventions dans lesquelles le prestataire de service doit savoir qu'il est susceptible d'avoir

36. J. VAN RYN et X. DIEUX, La responsabilité des administrateurs ou gérants d'une personne à l'égard des tiers, Observations complémentaires, *RPS*, 1989, p. 93, spéc. p. 95 et s.

37. Sur cette idée, voy. X. DIEUX, op. cit., *Les contrats de services*, n°9, p. 229 et suiv.; sur le respect dû aux attentes d'autrui, voyez aussi le remarquable essai de X. DIEUX, Le respect dû aux anticipations légitimes d'autrui, Essai sur la genèse d'un principe général de droit, Bruxelles, Paris Bruylant LDG, 1995.

des répercussions sur des tiers et où il doit dès lors respecter tout particulièrement les attentes légitimes de ceux-ci³⁸.

19. Dans ces circonstances et spécialement dans le cas de missions purement contractuelles, la prudence pourrait recommander que le réviseur précise que son rapport a été établi dans une optique et dans un but déterminés et qu'il ne pourrait être utilisé à d'autres fins.

Sans doute, le réviseur ne saurait-il s'exonérer unilatéralement de sa responsabilité à l'égard des tiers. En pratique toutefois, l'information correcte des tiers sur l'objet du rapport, ses limites et les risques de son utilisation, rendra plus difficile la preuve d'un dommage en relation causale avec une éventuelle faute dans l'accomplissement de la mission contractuelle³⁹.

Comme pour les missions légales «l'information judiciairement» donnée, est ainsi de nature «à décharger ou à alléger» la responsabilité du réviseur⁴⁰.

Mais il ne s'agit là que d'un pis aller qui ne constitue qu'un remède partiel au risque de mise en cause du réviseur spécialement dans la mesure où le rapport est précisément utilisé dans le cadre pour lequel il avait été conçu.

C. PROBLÈMES GÉNÉRAUX RELATIFS À L'APPRÉCIATION DU COMPORTEMENT DU RÉVISEUR

1. Date de l'appréciation et «contrôle marginal»

20. Pour apprécier si le réviseur s'est écarté du comportement qu'aurait dû adopter tout réviseur normalement diligent et prudent, placé dans les mêmes circonstances, le juge doit évidemment se replacer à l'époque des faits en faisant abstraction des suites nécessairement malheureuses de ceux-ci. Il ne peut donc raisonner *a posteriori*.

Le point est constant.

On ajoute que la responsabilité du réviseur, comme de tous les professionnels, doit s'apprécier de manière «marginale».

Rappelons, à cet égard, que ce principe n'est nullement dérogeant au droit commun. Il s'agit d'une application des principes généraux en matière de responsabilité aquilienne⁴¹, qui se retrouvent en matière contractuelle lorsqu'il convient de vérifier si un cocontractant a ou non manqué à son devoir de diligence dans le cadre de l'exécution d'une obligation de moyens.

38. Sur cette idée, voy. X. DIEUX, op. cit., *Les contrats de services*, n°9, p. 229 et suiv.; sur le respect dû aux attentes légitimes d'autrui, voyez aussi le remarquable essai de X. DIEUX, *Le respect dû aux anticipations légitimes d'autrui, Essai sur la genèse d'un principe général de droit*, Bruxelles, Paris Bruylant LDG, 1995.

39. P.A. FORIERS et M. VONKUEGELGEN, op. cit., *Rev. dr. ULB*, 1992-2.

40. Ces termes sont repris à L. SIMONT qui les appliquait aux dirigeants sociaux: L. SIMONT, «Le devoir d'information, sanctions et responsabilité», in *L'entreprise et ses devoirs d'information en matière économique et sociale*, spéc. p. 378.

41. Voy. dans un sens analogue L. CORNELIS, op. cit., n°35 et 36.

Pour rechercher le caractère fautif ou non d'un comportement, le juge doit en effet le comparer avec le comportement qu'aurait adopté, dans les mêmes circonstances, une personne de même qualité normalement diligente et prudente.

Or, dans une série de matières qui impliquent des appréciations complexes, qu'il s'agisse, par exemple, de l'économie, de l'art de guérir ou du droit, deux professionnels normalement diligents et prudents, peuvent adopter des comportements ou des décisions opposés devant une situation particulière. Dès lors que le comportement ou la décision incriminés ne s'écarte pas d'un des comportements ou d'une décision qu'aurait raisonnablement pu adopter un professionnel normalement diligent et prudent, il est donc exempt de faute. Le juge n'a pas, à cet égard, à se substituer au professionnel pour déterminer quel aurait été son propre diagnostic. Il doit respecter la marge d'appréciation du professionnel normalement diligent et prudent.

2. Appréciation de l'existence d'une faute: rôle des normes professionnelles

a) Généralités

21. Aucune difficulté ne se pose évidemment si le reviseur à l'occasion de sa mission viole une disposition légale ou réglementaire. Celui-ci commettra une faute (quasi-délictuelle).

La question est plus délicate lorsqu'il s'agit de comparer le comportement du reviseur avec celui du reviseur normalement diligent et prudent placé dans les mêmes circonstances.

On ne saurait à cet égard évoquer l'importance des normes professionnelles ou des règles déontologiques⁴².

22. Lorsque la règle déontologique ou la norme professionnelle est rendue obligatoire par un texte légal ou réglementaire, sa transgression constitue incontestablement une faute quasi-délictuelle sans qu'il n'y ait lieu de distinguer, à cet égard, selon que la norme est destinée à protéger le professionnel ou les tiers. Notre droit positif ne connaît pas la théorie germanique de la «schutznorme» qui conduit à la relativité de la faute quasi-délictuelle⁴³. Ce qui est exact, c'est que dans l'hypothèse d'une norme déontologique protectrice du professionnel, la preuve d'un dommage en relation causale avec la faute pourra s'avérer délicate. Mais il s'agit là d'un autre ordre d'idées⁴⁴.

23. Lorsque la règle déontologique ou la norme professionnelle n'est pas obligatoire, en vertu de la loi, elle n'en joue pas moins un rôle important sur le plan civil.

Tout d'abord, elle peut dans certains cas constituer l'expression d'une coutume ou d'un usage obligatoires en tant que tels.

Ensuite, et surtout, elle peut constituer l'expression du comportement du professionnel normalement diligent et prudent⁴⁵. Il en est spécialement ainsi lorsqu'il s'agit non de normes

42. Voy. sur ce point A. VAN OEVELEN, op. cit., *Handels-Economisch en Financieel Recht*, n°47, p. 275, P.A. FORIERS et M. VON KUEGELGEN, op. cit., *Rev. Dr. ULB*, 1992-2, n°25 et s., p. 25 et s.

43. Cons. L. CORNÉLIS, op. cit.; v. aussi P. VAN OMMESLAGHE, op. cit., *Rev. belge comptabilité*, 1981, n°4 et p. 3 et s.

44. Cons. L. CORNÉLIS, op. cit., n°155; v. aussi P. LAMBERT, L'aspect déontologique et disciplinaire de la responsabilité civile des avocats, *La responsabilité des avocats*, p. 37.

45. L. CORNÉLIS, op. cit., n°156; v. R.O. DALCO, Responsabilité quasi-délictuelle et normes professionnelles et techniques, in *Le droit des normes professionnelles et techniques*, Bruylant, 1985, p. 481.

purement déontologiques, mais de normes techniques. Sans doute, le juge n'est-il nullement obligé de se référer à ces normes pour l'application de l'article 1382. Il est cependant logique qu'appelé à rechercher le comportement qu'aurait pu adopter un professionnel normalement diligent et prudent, placé dans les mêmes circonstances, il se réfère aux règles professionnelles, même si celles-ci sont dépourvues d'effet obligatoire ou n'ont qu'un effet sur le plan disciplinaire.

Il est raisonnable de présumer, *a priori*, que le professionnel qui a en tout point appliqué la norme technique normalement applicable à l'espèce n'a pas commis de faute.

Il ne s'agit toutefois que d'une présomption de l'homme et le juge ne doit nullement s'y arrêter. Tout au contraire, il doit examiner le comportement incriminé au regard des circonstances de fait de l'espèce.

Il se peut, à cet égard, que le professionnel se soit, à bon droit, écarté d'une norme inadaptée dans le cas précis. Il se peut à l'inverse que le professionnel se soit montré imprudent en se bornant à appliquer une norme minimale, alors que la situation de fait nécessitait des diligences particulières⁴⁶.

Ces principes généraux s'appliquent bien entendu aux réviseurs.

b) Les normes applicables aux réviseurs

24. Il suit incontestablement de la loi du 22 juillet 1953 telle que modifiée par la loi du 21 décembre 1985 que l'Institut des réviseurs constitue un ordre professionnel chargé de l'organisation de la profession de réviseur et de sa discipline (article 2 de la loi).

Traditionnellement on admettait qu'il ne disposait toutefois pas à proprement parler d'un pouvoir réglementaire à l'égard de ses membres⁴⁷.

Un tel projet avait été envisagé lors de la réforme du revisorat en 1985, mais il avait été abandonné en raison de l'avis défavorable émis par le conseil d'État qui en avait dénoncé l'inconstitutionnalité⁴⁸.

Il n'en demeure pas moins que le conseil de l'Institut, organe de gestion et d'administration, définissait depuis de nombreuses années des normes de révision, destinées à ses membres et qui s'imposaient à eux comme des règles déontologiques⁴⁹. Il en fut ainsi avant même que l'article 18*bis* introduit dans la loi de 1953 par la loi du 21 février 1985 lui ait attribué expressément ce pouvoir.

Le non respect de ces normes était susceptible de fonder des poursuites disciplinaires.

46. V. R. O. DALCO, op. cit., in *Le droit des normes professionnelles et techniques*, p. 482.

47. A. VANOEVELEN, op. cit., *Handels-Economisch en Financieel Recht*, n°47, p. 275.

48. Voy. H. OLMIER, La profession de réviseur d'entreprises et son organisation, *Rev. Belg. Sc. Comm.*, 1986, p. 62.

49. Consultez à cet égard Institut des Réviseurs d'Entreprises, *Vademecum, Les missions de révision. Contextes juridique et technique*, Collection de textes rassemblés par H. OLMIER, Kluwer 1996, p. 173 et cons. aussi H. OLMIER, Normalisation en matière de comptabilité, in *Le droit des normes professionnelles et techniques*, Bruyant 1985, p. 262 et suiv.

Il pouvait en outre, par application des principes généraux rappelés ci-dessus, être constitutif d'une faute civile⁵⁰, la norme contenant une définition du comportement du réviseur normalement prudent et diligent, placé dans une situation donnée. On pouvait même risquer d'affirmer que la méconnaissance de cette règle de comportement était en principe fautive, sauf au réviseur à prouver que dans le cas qu'il avait à connaître la prudence et la diligence permettaient de déroger à la norme⁵¹.

25. L'arrêté royal du 10 janvier 1994 radicalise ces dernières solutions.

En effet, indépendamment de principes de déontologie qu'il impose directement aux réviseurs, il les oblige à respecter «*les normes de révision usuelles de l'Institut*» (article 2 de l'arrêté du 10 janvier 1994). Il confère ainsi indirectement un caractère réglementaire à ces dernières. On peut donc penser que leur transgression constitue nécessairement une faute quasi-délictuelle.

Cette conclusion ne devrait toutefois pas permettre au réviseur de s'abriter aveuglément derrière la norme.

En effet, les normes de révision sont conçues de façon souple. Il est dès lors possible et même recommandé au réviseur de s'en écarter dans certains cas, afin de s'adapter aux situations particulières auxquelles il est confronté. Il suit donc de cette souplesse relative de la norme que le fait de s'y conformer de façon trop stricte pourrait dans certaines hypothèses être considéré comme fautif⁵².

26. Aux normes s'ajoutent les circulaires, les avis et recommandations. Ces derniers n'ont évidemment aucun effet contraignant puisqu'il s'agit de conseils ou d'avis⁵³. L'article 2 de l'arrêté du 10 janvier 1994 oppose à cet égard clairement les normes aux recommandations. Si les premières sont obligatoires, il indique s'agissant des secondes que «*selon les circonstances [le réviseur] prendra ... en compte les recommandations émises par le conseil de l'Institut*». Ce caractère non contraignant de ces recommandations n'exclut évidemment pas que les cours et tribunaux puissent en tenir compte pour déterminer l'attitude qu'aurait dû adopter dans telle ou telle circonstance un réviseur normalement diligent et prudent.

27. Dans le cadre de cette activité normative ou de recommandation, les organes de l'Institut peuvent évidemment engager la responsabilité de ce dernier. La question a d'ailleurs été expressément évoquée par le Conseil d'État dans son avis sur le projet d'article 18bis⁵⁴.

Rappelons à cet égard seulement que la responsabilité de l'Institut ne serait en rien évasive de celle du réviseur qui aurait appliqué aveuglément une norme manifestement inexacte ou inadaptée.

50. V. Mons 16 mai 1979, *RPS*, 1979, p. 1919; Comm. Charleroi, 12 octobre 1976, *RPS*, 1976, p. 149; R.O. DALCQ, op. cit., in *Le droit des normes professionnelles et techniques*, p. 482.

51. V. R.O. DALCQ, op. cit., in *Le droit des normes professionnelles et techniques*, loc. cit.; v. également J.P. MAES et K. VAN HULLE, *De hervorming van het bedrijfsrevisoraat en de organisatie van het accountantberoep*, Kluwer 1985, p. 35.

52. V. H. OLIVER, op. cit., *Rev. Belg. Sc. Comm.*, 1986, p. 63.

53. V. H. OLIVER, op. cit., loc. cit.

54. V. sur cette question H. OLIVER, op. cit., *Droit des normes professionnelles et techniques*, p. 267, et P.A. FORIERS et M. VON KUEGELGEN, op. cit., *Rev. Dr. ULB*, 1992, 2, n°33, p. 29 et s.

D. LE RÉGIME DES CLAUSES LIMITATIVES DE RESPONSABILITÉ ET LES CAUSES D'EXTINCTION DE LA RESPONSABILITÉ

1. Les clauses de limitation de responsabilité

28. En principe, et sous réserve de dispositions légales particulières, rien n'empêche à un professionnel de s'exonérer de tout ou partie de sa responsabilité contractuelle dans les limites du droit commun (interdiction de l'exonération de la faute intentionnelle et des clauses vidant l'obligation de son objet). Rien ne l'empêche davantage de s'exonérer contractuellement de sa responsabilité aquilienne. Mais, il va de soi que pareilles conventions ne sauraient en principe avoir d'effet à l'égard des tiers (article 1165 du Code civil)⁵⁵.

29. Ces principes doivent cependant être sérieusement nuancés lorsque la loi impose l'intervention d'un professionnel à titre de garantie des tiers ou plus généralement de l'intérêt général. On pourra alors considérer que l'ordre public est en jeu⁵⁶.

La jurisprudence fait une application de cette idée à l'architecte. L'intervention de celui-ci dans la confection des plans et dans la surveillance des travaux étant liée à un souci de sécurité publique, il convient de s'assurer que l'architecte exécute pleinement sa mission. Il ne peut dès lors s'exonérer de sa responsabilité dans la mesure de sa mission légale⁵⁷. Par contre, rien ne l'empêche de limiter sa responsabilité pour des études techniques qui dépasseraient le cadre normal de son intervention et qui seraient confiées à des bureaux spécialisés⁵⁸.

30. L'article 9bis de la loi du 22 juillet 1953 consacre la même idée.

Il dispose – rappelons-le – : «*Les réviseurs d'entreprises sont responsables de l'accomplissement de leur mission professionnelle, conformément au droit commun. Il leur est interdit de se soustraire à cette responsabilité, même partiellement, par un contrat particulier.*»

Ce texte s'exprime en termes généraux. Il serait cependant excessif de l'étendre à toutes les missions du réviseur en ce compris les missions purement contractuelles⁵⁹.

Dérogeant au droit commun, l'article 9bis doit en effet s'interpréter de manière restrictive et il semble raisonnable de considérer que «*la mission professionnelle*» visée par l'article 9bis s'entend des missions légales visées à l'article 3 et non des missions accessoires, purement contractuelles, compatibles avec l'état de réviseur⁶⁰.

Cette analyse trouve appui dans l'article 33, § 2 de la loi du 22 juillet 1953 qui n'impose aux sociétés de réviseurs la désignation d'un représentant permanent personnellement responsable que pour l'exécution des missions légales visées à l'article 3. On n'aperçoit d'ailleurs pas le motif qui devrait conduire à traiter plus sévèrement qu'un autre consultant spécialisé le réviseur qui donnerait, en dehors de toute mission légale, des avis sur l'organisation de la

55. Sur ces principes, voir P. VAN OMMESLAGHE, «Les clauses limitatives ou exonératoires de responsabilité en droit belge», in *Les obligations en droit français et en droit belge, convergences et divergences*, p. 181 et s. comp. X. DIEUX, op. cit., *Les contrats de services*, n°10.

56. Comp. A. VAN OVELEN, op. cit., *Handels-Economisch en Financieel Recht*, n°52, p. 282.

57. V. Cass. 26 janvier 1978, *Pas.*, 1978, I, p. 614; Cass. 10 mai 1984, *Pas.*, 1984, I, p. 1106.

58. Cass. 3 mars 1978, *Pas.*, 1978, I, p. 759, *RCJB*, 1982, p. 176, note N. VANWIJK-ALEXANDRE.

59. Contra. H. OLMIER, «Le phénomène associatif dans la profession de réviseur d'entreprises», in *L'exercice en société des professions libérales*, p. 112.

60. Pour un aperçu de ces missions, voyez réf. citées à la note (2).

comptabilité, par exemple sous l'angle informatique, ou sur la restructuration d'une entreprise⁶¹.

Le simple fait que le reviseur exercerait une profession libérale serait insuffisant pour justifier cette différence de traitement. On ajoutera au demeurant que la simple circonstance qu'un contrat serait contraire à un principe déontologique serait impuissante à le frapper de nullité⁶². Tout est fonction du cas d'espèce⁶³.

2. La décharge

31. La responsabilité du reviseur à l'égard de son client prend fin par la décharge – que celle-ci s'analyse en quitus donné au mandataire ou en réception donnée à l'entrepreneur⁶⁴.

La décharge n'est évidemment libératoire que pour autant qu'elle ait été donnée en connaissance de cause. Elle ne produit donc d'effet que pour les éléments que le client pouvait connaître et pour ceux qui lui ont été spécialement révélés⁶⁵. La décharge est donc à la mesure de la reddition de comptes.

La décharge est par ailleurs d'interprétation stricte dans la mesure où elle implique une renonciation à un droit d'action. Une décharge quant à un manquement ne peut donc être admise que s'il est certain⁶⁶.

Pour autant que toutes ces conditions soient réunies, la décharge peut couvrir la responsabilité aquilienne du reviseur vis-à-vis de son client⁶⁷.

On n'aperçoit pas ce qui justifierait la solution contraire.

Il va de soi, en revanche, que la décharge ne saurait en rien affecter les droits des tiers.

3. La prescription

32. En principe, les reviseurs sont soumis à la prescription de droit commun.

Plusieurs textes sont toutefois de nature à réduire le délai normal de prescription.

61. Voir P.A. FORIERS et M. VON KUEGELGEN, op. cit., *Rev. Dr. ULB*, 1992-2, n°40, p. 34.

62. L. CORNELIS, op. cit., n°155; sur les clauses d'exonération de responsabilité stipulées par des avocats, v. R.O. DALCO, La responsabilité civile de l'avocat, in *La responsabilité des avocats*, Bruxelles, Éd. Jeune Barreau, 1992, n°4, p. 103 et s.; M. MAHIEU, La prévention de la responsabilité de l'avocat en matière de consultation et de négociation, *ibidem*, p. 24. Comp. dans un autre sens K. GEENS, Het vrij Beroep, Thèse, Leuven, 1986, 63. Cass. Fr. Civ. 5 novembre 1991, *JCP*, 1992, Éd. E, II, 255, note A. VIANDIER, *Rev. trim. dr. civ.*, 1992, p. 383 obs. J. MESTRE et réf. citées.

63. Cass. Fr. Civ. 5 novembre 1991, *JCP*, 1992, Éd. E, II, 255, note A. VIANDIER, *Rev. trim. dr. civ.*, 1992, p. 383 obs. J. MESTRE et réf. citées.

64. Sur la décharge, cons. P.A. FORIERS, «Décharge, réception et quittance», La fin du contrat, Bruxelles, *ABJE*, Vlaams Pleitgenootschap, *CJB*, 1993, pp. 113 - 171, cons. aussi P.A. FORIERS, op. cit., *Les contrats de services*, pp. 170-191.

65. Sur le fait que la décharge doit être donnée en connaissance de cause, v. notamment, Cass. 12 février 1981, *Pas.*, 1981, I, p. 640.

66. P.A. FORIERS, op. cit., *La fin du contrat*, n°55, p. 151 et 152 et réf.

67. Voy. A. VAN OEVELEN, op. cit., *Handels-Economisch en Financieel Recht*, n°461, p. 274; Contra. P. VAN OMMESLAGHE, op. cit., *Rev. belge comptabilité*, 1981, n° 7, p. 6; comp. P. VAN OMMESLAGHE, Développements récents de la responsabilité civile professionnelle en matière économique, in *Évolution récente du droit commercial et économique*, n°8, p. 19.

Les actions contre les commissaires sont ainsi prescrites par cinq ans par application de l'article 194 des lois coordonnées sur les sociétés commerciales. Ce texte vise tant leur responsabilité contractuelle à l'égard de la société que leur responsabilité à l'égard des tiers⁶⁸.

Encore que la question puisse être discutée, ce texte ne paraît pas pouvoir être étendu aux missions légales particulières du commissaire-reviseur. Il ne vise pas – *a fortiori* – les missions purement contractuelles qui lui seraient confiées à titre exceptionnel.

33. L'article 2276ter du Code civil introduit par la loi du 19 février 1990 soumet l'action en responsabilité professionnelle des experts à un délai de cinq ou dix ans, selon que leur mission leur a été confiée ou non en vertu de la loi.

La portée de cette disposition est incertaine.

La notion d'expert est en effet sujette à discussion.

À défaut de définition légale, ce terme doit normalement s'entendre dans son sens usuel et courant. Les premiers commentateurs paraissent admettre à cet égard que l'expertise envisagée ne serait pas nécessairement liée à un litige. Il faut dès lors admettre que l'expertise vise toute consultation sur une question technique⁶⁹.

Dans cette conception, l'article 2276ter viserait non seulement les expertises amiables ou judiciaires et les missions qualifiées d'expertise par la loi, comme l'expertise préalable en matière de droit de succession ou l'expertise prévue par l'article 41, § 2 des lois coordonnées sur les sociétés commerciales, mais encore tous les avis demandés à un expert par exemple une expertise immobilière à des fins privées.

Il semble en effet que l'article 2276ter doit être limité à la responsabilité liée à l'exécution de mission d'expertise et qu'elle ne saurait s'étendre à l'ensemble des activités professionnelles d'un expert. L'expert-architecte qui, exceptionnellement, agira comme architecte en préparant des plans et en surveillant des travaux, ne saurait à l'évidence bénéficier de l'article 2276ter.

Cette observation conduit à se demander si les missions spéciales confiées par les lois coordonnées à un reviseur constituent des missions d'expertise.

Dans une conception large de la notion d'expertise une réponse affirmative peut se justifier, même si le reviseur ou l'expert-comptable exécutent dans ce cas des missions qui s'écartent parfois sensiblement de l'expertise au sens courant du terme. Il s'agirait, en effet, d'une mission confiée par la loi⁷⁰ à un professionnel spécialisé et qui débouche sur un rapport. Des hésitations sont cependant permises, à raison de l'imprécision de la notion d'expert. Cette situation a conduit la commission juridique de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises à faire preuve d'une grande prudence quant à la portée de l'article 2276ter⁷¹.

68. Voir A. VAN OEVELEN, op. cit., *Handels-Economisch en Financieel Recht*, n°51, p. 281 *in fine*; J.L. FAGNART, op. cit., *La responsabilité des associés, organes et préposés des sociétés*, n°43 et réf.; VAN RYN, T. I, 1ère éd., n°636; comp. P. VAN OMMESLAGHE, op. cit., *L'évolution récente du droit commercial et économique*, n°8, p. 20.

69. FR. POILVACHE, L'article 2276ter nouveau du Code civil soumettant la responsabilité des experts et leurs créances d'honoraires à des prescriptions abrégées, *JT*, 1990, p. 292 et s.; comp. PH. COLLE, Eerste commentaar bij het nieuwe artikel 2276ter B.W., *RW*, 1990-1991, p. 114 et s. spéc. p. 115.

70. Comp. en ce sens PH. COLLE, op. cit., *R.W.*, 1990-1991, p. 115, qui vise expressément l'article 29bis parmi les missions légales.

71. Institut des Reviseurs d'Entreprises, *Rapport annuel*, 1990, p. 160.

À la différence de l'article 194 des lois coordonnées, on semble enfin considérer qu'en dépit de ses termes généraux, l'article 2276ter ne s'applique qu'à la responsabilité contractuelle⁷².

SECONDE PARTIE: QUESTIONS PARTICULIÈRES LIÉES À CERTAINES MISSIONS LÉGALES

A. LES RÈGLES PARTICULIÈRES RELATIVES À LA RESPONSABILITÉ CIVILE DU COMMISSAIRE

1. L'article 64octies des lois coordonnées sur les sociétés commerciales

34. «Les commissaires sont responsables envers la société des fautes commises par eux dans l'accomplissement de leurs fonctions» (article 64octies, alinéa 1er des lois coordonnées sur les sociétés commerciales).

Cette disposition ne fait que rappeler le droit commun.

Tomberait dans le champ d'application de cette disposition le commissaire qui commettrait une faute dans le choix des méthodes de contrôle de l'entreprise ou qui perdrait des documents qui lui auraient été confiés par le conseil d'administration⁷³.

Cette responsabilité, classique, du commissaire est en principe individuelle et non solidaire⁷⁴: si plusieurs commissaires ont été nommés par l'assemblée ils seraient toutefois tenus solidairement ou «in solidum» de leurs fautes contractuelles si celles-ci étaient communes ou concurrentes⁷⁵.

Si une responsabilité «in solidum» entre administrateurs et commissaires peut également se concevoir, la responsabilité solidaire de ces deux organes de la société est en revanche

72. Voir PH. COLLE, op. cit., *RW*, 1990-1991; FR. POIVACHE, op. cit., *JT*, 1990, p. 293. La même solution est défendue à propos de l'article 2276bis, concernant les avocats, v. S. STERCKX, Premiers commentaires sur l'article 2276bis du Code civil, *JT*, 1987, p. 534, n°8; A. VAN OVELEN, Algemeen overzicht van de verjaringen in het Belgisch privaatrecht, *TPR*, 1987, 1795.

73. Voir OLIVER et AFSCHRIFT, *Vade mecum de l'administrateur de sociétés*, 3ème éd., Bruxelles, 1991, p. 244; RESTEAU, T. II, 3ème éd., n° 1059, p. 267; P. VAN OMMESLAGHE, op. cit., *Évolution récente du droit commercial et économique*, n°26, p. 56.

74. Voir B. VAN BRUYSTEGEM, *De venootschappenwet '86*, Kluwer 1986, p. 110; RESTEAU, *Sociétés anonymes*, T. II, 3ème éd., p. 270, n°1063.

75. Voir cependant VAN RYN, T. I, 1e éd., p. 395, qui, s'agissant des administrateurs, assimilés à des mandataires, considère que l'article 1995 du Code civil exclut toute solidarité et qu'ils ne pourraient être tenus qu'«in solidum». Cette opinion nous paraît contestable. L'article 1995 semble en effet être une application du droit commun. Il n'exclut pas la solidarité en cas de faute commune (v. en ce sens H. DE PAGE, *Traité*, T. V, 2° éd., p. 416, n°420). Sur la notion de faute commune et concurrente, v. J.L. FAGNART et D. DENÈVE, «Chronique de jurisprudence, La responsabilité civile», *J.T.*, 1985, p. 466, n°27; comp. R.O. DALCO, *Traité de la responsabilité civile*, *Novelles, Droit civil*, T. V. 2, p. 182 à 1919, spéc. p. 186 et 187; v. également Cass. 22 novembre 1988, *Pas.*, 1989, I, n°327; Cass. 10 mai 1989, *Pas.*, 1989, I, n°946.

tout à fait marginale, compte tenu du caractère fondamentalement différent des missions assumées par chacun d'eux⁷⁶.

35. À la différence de son premier alinéa, l'article 64octies édicte, dans son second alinéa, un régime de responsabilité dérogatoire au droit commun: «(Les commissaires) répondent solidairement tant envers la société qu'envers les tiers de tout dommage résultant d'infractions aux dispositions du présent titre ou des statuts. Ils ne sont déchargés de leur responsabilité quant aux infractions auxquelles ils n'ont pas pris part que s'ils prouvent qu'ils ont accomplis les diligences normales de leur fonction et qu'ils ont dénoncé ces infractions au conseil d'administration et, s'il n'y a pas été remédié de façon adéquate, à l'assemblée générale la plus prochaine après qu'ils en auront eu connaissance».

36. À l'instar de l'article 62, alinéa 2 pour les administrateurs, l'article 64octies, alinéa 2 renforce donc les responsabilités contractuelles et extra-contractuelles du commissaire résultant d'infractions aux lois coordonnées ou aux statuts, en prévoyant d'une part une responsabilité solidaire des commissaires nommés par la société et en restreignant, d'autre part les possibilités de s'exonérer de cette responsabilité⁷⁷.

37. Ce renforcement est d'autant plus sérieux que depuis 1978, l'article 77 des lois coordonnées sur les sociétés commerciales, dispose que les comptes annuels: «(...) doivent être établis conformément à la loi du 17 juillet 1975, relative à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises, et à ses arrêtés d'exécution, dans la mesure où la société y est soumise et conformément aux dispositions légales et réglementaires particulières qui lui sont applicables (...)»

Par le biais de ce renvoi, c'est donc l'ensemble de la législation comptable qui s'est vu insérée dans les lois coordonnées sur les sociétés commerciales⁷⁸, multipliant ainsi les infractions susceptibles d'être commises par les commissaires et administrateurs de sociétés.

38. En dépit de son apparente clarté, l'article 64octies, alinéa 2 pose de sérieux problèmes d'interprétation.

Une première question, à cet égard, consiste à se demander si cette disposition vise uniquement les infractions à la loi ou aux statuts, commises par les commissaires ou si elle concerne également les fautes imputables au conseil d'administration et, dans l'affirmative, si les commissaires pourraient être tenus solidairement de tels manquements avec les administrateurs.

La question n'est pas nouvelle et divisait déjà la doctrine sous l'empire des anciens articles 62, alinéa 2 et 65. De nombreux auteurs estimaient, à l'époque, que l'article 62, alinéa 2 des lois coordonnées ne trouvait à s'appliquer au commissaire que lorsque la loi ou les statuts avaient été violés par les commissaires eux-mêmes, mais demeurait sans effet lorsque

76. V. I. VEROUSTRATE, op. cit., *Les sociétés commerciales*, n°51, p. 302; P. VAN OMMESLAGHE, op. cit., *L'évolution du droit commercial et économique*, p. 55, n°25; RESTEAU, *Sociétés anonymes*, T. II, 3° éd., p. 271-272, n°1067.

77. La loi du 18 juillet 1991 n'a en revanche pas instauré d'action sociale minoritaire contre les commissaires comme c'est le cas en ce qui concerne les administrateurs (v. D. LIEVENS, *De Nieuwe Venootschapswet, Wet van 18 juli 1991*, Mys & Breesch, 1991, p. 113).

78. V. P. VAN OMMESLAGHE, op. cit., in *Revue belge comptabilité*, 1981, p. 8; M. CLAES, op. cit., in *Rev. belge comptabilité*, 1986, p. 39; v. I. VEROUSTRATE, op. cit., *Les sociétés commerciales*, p. 274.

leur seule faute était d'avoir omis de déceler une infraction commise par les administrateurs⁷⁹.

Tout en le déplorant, RESTEAU⁸⁰ remarquait à ce propos «*qu'il ne suffit pas pour entraîner une responsabilité solidaire des commissaires (...) qu'ils aient négligé de signaler un acte fait par les administrateurs*».

La Cour de cassation dans son arrêt du 26 janvier 1922⁸¹ semblait cependant avoir décidé du contraire.

Le texte de l'article 64octies, alinéa 2 n'a pas coupé court à toute discussion sur cette question.

Certes, un point paraît certain, le régime institué par l'article 64octies, alinéa 2 ne concerne pas les seules violations de la loi ou des statuts commises par les commissaires. Si ce texte n'était applicable qu'à ces infractions, on ne s'expliquerait pas, en effet, que le commissaire doive dénoncer l'infraction au conseil qui ne dispose d'aucun pouvoir d'injonction sur l'organe de contrôle⁸² et qui serait dès lors bien incapable de remédier à l'infraction qu'il aurait commise.

Est-ce à dire que le commissaire devrait être considéré comme ayant personnellement commis les fautes imputables aux administrateurs ?

Une réponse négative paraît s'imposer. Il nous semble, en effet, que l'article 64octies, alinéa 2 doit être interprété comme instituant une présomption de responsabilité du commissaire chaque fois qu'une infraction aux lois coordonnées ou aux statuts est commise par les administrateurs.

Pour se dégager de cette responsabilité, il lui appartiendrait de démontrer:

- 1° qu'il n'a pas pris part à l'infraction (ce qui sera le cas la plupart du temps, s'agissant de fautes commises par le conseil);
- 2° qu'il a correctement rempli sa mission de contrôle (et donc qu'il a recherché les infractions qu'il avait pour mission de déceler);
- 3° que, s'agissant des infractions dont il a eu connaissance en vertu de sa mission ou autrement, il les a dénoncées au conseil et à défaut de remède à l'assemblée la plus prochaine⁸³.

À défaut de rapporter cette preuve⁸⁴, le commissaire sera responsable du dommage causé par l'infraction des administrateurs aux lois coordonnées, mais en raison d'une *faute dis-*

79. V. VAN RYN, *Principes de droit commercial*, T. I, 1^o éd., p. 424 et 425, n°671; FRÉDÉRICQ, *Traité*, T. V, n°467; WAUVERMANS, *Sociétés anonymes*, Bruylant 1924, p. 267, n°442; RESTEAU, *Traité des sociétés anonymes*, T. II, 2^o éd., n°1068 et 1077.

80. Op. cit., n°1076.

81. Cass. 26 janvier 1922, *Pas.*, 1922, I, 143.

82. V. Rapport VERHAEGEN, *Doc. Parl.*, Ch., 1981-1982, 210, n°9, p. 45.

83. Ceci ne signifie toutefois nullement que le commissaire verrait sa mission modifiée et étendue par le biais de cette disposition. Les limites des investigations auxquelles il doit se livrer demeurent définies par d'autres dispositions (v. supra, n°54-57) dont la portée n'est nullement modifiée par l'article 64octies.

84. Compte tenu de la charge de la preuve qui pèse sur le commissaire, il sera essentiel qu'il se ménage des traces écrites de ses interventions, tant auprès du conseil que dans l'accomplissement de sa mission de contrôle.

tincte qu'il aura lui-même commise soit en ne décelant pas, soit en ne dénonçant pas l'infraction. En n'accomplissant pas les diligences normales pour vérifier la régularité d'une opération à constater dans les comptes, le commissaire transgresserait en effet l'article 64, § 1. En ne dénonçant pas une infraction s'il la relève, il violerait l'article 65, 6° qui lui impose implicitement de s'adresser au conseil, puis à l'assemblée, lorsqu'il constate une telle violation⁸⁵.

39. Reste à déterminer si la responsabilité de l'article 64*octies*, alinéa 2 serait solidaire entre les commissaires et le conseil ou seulement entre les commissaires s'il y en a eu plusieurs.

L'obligation solidaire étant exorbitante du droit commun et devant s'interpréter de façon restrictive, il me semble que le commissaire ne devrait pas être tenu solidairement avec les membres de l'organe de gestion⁸⁶.

On pourrait toutefois objecter qu'une lecture cohérente de l'article 64*octies*, alinéa 2 requerrait qu'on l'interprète de façon globale et qu'ayant rendu les commissaires responsables du dommage causé par l'organe de gestion, ou les tiennent solidairement responsables avec les membres de cet organe, lesquels sont eux-mêmes solidairement tenus.

40. La question demeure donc ouverte et il serait sans doute opportun que le législateur apporte une précision, à cet égard⁸⁷.

Une dernière question relative à l'article 64*octies*, alinéa 2 concerne l'application de cette disposition aux missions particulières confiées au commissaire réviseur.

Ici encore, tout est incertitude.

Sans doute peut-on observer que le texte de l'article 64*octies*, alinéa 2 est général et que «Ubi lex non distinguit, distinguere non debemus»⁸⁸.

Cette analyse est toutefois contestable.

En effet, tout d'abord, elle conduit à appliquer un régime de responsabilité différent aux commissaires et aux réviseurs ou aux experts-comptables qui seraient chargés de missions particulières aux termes des lois coordonnées⁸⁹, alors que chacun d'eux assume, dans l'exécution de telles tâches, les mêmes devoirs et est soumis à des principes identiques. Une telle situation entraînerait une insécurité juridique certaine.

Cette interprétation méconnaît, ensuite, le caractère exceptionnel et dérogoire au droit commun du régime instauré par l'article 64*octies*, alinéa 2, régime qui doit, dès lors, être interprété de façon restrictive.

85. V. en ce sens, A. VAN OEVELEN, op. cit., *Handels-Economisch en Financieel Recht*, n°50, p. 279 et réf., J. LIEVENS, op. cit., *Liber Amicorum Jan Ronse*, p. 273; contra semble-t-il, mais à tort selon nous, A. BENOÎT-MOURY, op. cit., p. 43.

86. Ce qui n'exclut pas une responsabilité *in solidum*; Voir A. VAN OEVELEN, op. cit., loc. cit., qui partage l'opinion que nous avons émise en 1992.

87. Dans cette optique, il nous semblerait opportun de scinder la problématique de la responsabilité des commissaires pour les violations de la loi et des statuts, commises par l'un d'eux et celle de la responsabilité du commissaire au cas où les administrateurs commettraient ce type de manquements. Voir P.A. FORIERS et M. VON KUEGELGEN, op. cit., *Rev. Dr. ULB*, 1992-2, n°73, p. 55.

88. Voy. A. VAN OEVELEN, op. cit., *Handels-Economisch en Financieel Recht*, n°50, p. 280; A. BENOÎT-MOURY, op. cit., *RPS*, 1986, n°25, p. 43.

89. V. LUDO CORNÉLIS, *De wet van 18 juli 1991 ten aanzien van bedrijfsrevisoren en accountants met inbegrip van hun aansprakelijkheid*, à paraître.

D'un point de vue exégétique, elle va enfin, dans une certaine mesure, au delà du texte légal, celui-ci paraissant ne concerner que la mission légale *générale* du commissaire, telle qu'elle est définie par les articles 64, § 1 et 65 des lois coordonnées⁹⁰.

L. CORNELIS souligne, pour le surplus, à juste titre, que les missions accomplies par le commissaire en vertu de dispositions spéciales des lois coordonnées ont une nature spécifique, différente de la mission légale de contrôle.

Il propose, dans ces conditions d'appliquer à la responsabilité découlant de missions particulières, les principes généraux du droit commun.

Dans ce système, non seulement les missions spéciales échapperaient à l'article 64*octies*, mais elles ne seraient pas davantage soumises à l'article 194.

Le même souci de cohérence et le même argument de texte peuvent en effet être invoqués en ce qui le concerne⁹¹.

2. La décharge

41. Quant à la décharge, elle prive en principe la société de son action contre les commissaires dans les conditions du droit commun. Il échet de rappeler à cet égard qu'il n'existe pas d'action sociale minoritaire contre les commissaires⁹².

L'attention doit toutefois être attirée sur le fait qu'en ce qui concerne les actes faits en dehors des statuts (c'est-à-dire en infraction aux statuts), la décharge ne sera valable que s'ils ont été expressément mentionnés dans la convocation⁹³.

Cette disposition s'applique tant aux administrateurs qu'aux commissaires. Il appartiendra à ces derniers de requérir éventuellement que mention de telle irrégularité soit faite dans la convocation établie par le conseil.

B. RAPPORTS SPÉCIAUX À ÉTABLIR PAR LES COMMISSAIRES

1. Observations générales – articles 64*octies* et 194 des lois coordonnées – renvoi

42. Il n'entre évidemment pas dans le cadre de ce rapport d'examiner chacune de ces missions.

90. L'article 64*octies* impose en effet au commissaire de démontrer qu'il a accompli les diligences normales de «sa fonction» et non de «ses fonctions». Il est, par ailleurs placé au titre spécial du *contrôle* de la société et ne semble donc pas constituer une disposition de portée générale.

91. Cette solution semble avoir été implicitement approuvée par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (v. *Rapport annuel*, 1990, p. 161).

92. Voy. VAN OEVELEN, op. cit., *Handels-Economisch en Financieel Recht*, n°48, p. 276 et réf.

93. Que penser à cet égard des dispositions des statuts qui reproduisent, parfois intégralement, les lois coordonnées sur les sociétés commerciales ? La violation d'une disposition ainsi transposée devrait-elle donner lieu à l'accomplissement des formalités spéciales prévues par l'article 79, alinéa 2 ? Dans le doute, le Professeur RONSE et J. LIEVENS (La responsabilité des administrateurs et gérants après la faillite. L'extension de faillite au maître de l'affaire, *Les sociétés commerciales*, Éd. Jeune Barreau, 1985, p. 222) conseillent d'insérer dans les statuts une clause spécifiant que la reproduction de la loi n'a lieu qu'à titre indicatif et ne constitue pas une prévision des statuts. V. également K. GEENS, «Principes généraux du régime transitoire de la loi du 18 juillet 1991», in *Le nouveau droit des sociétés*, CDVA, Liège, 1992, p. 16 et 17.

J'ai, par ailleurs, déjà examiné le problème de l'applicabilité des articles 64octies et 194 des lois coordonnées sur les sociétés commerciales aux mêmes missions (v. ci-dessus, n°32 et 40).

Je me bornerai donc à traiter de deux questions.

La première concerne l'obligation du commissaire d'exécuter ces missions, la seconde l'organe compétent pour donner décharge.

2. Obligation du commissaire d'exécuter les missions particulières qui lui sont dévolues par la loi

43. Une première question qui se pose est de savoir si, ne s'agissant pas de sa mission légale générale, le commissaire pourrait refuser d'exécuter les missions particulières visées par les lois coordonnées.

La réponse à cette question nous paraît négative.

S'il est exact que la loi prévoit qu'à défaut de commissaire, ces missions pourront être exécutées par le reviseur ou éventuellement par un expert-comptable, ceci ne signifie toutefois nullement que le commissaire en fonction pourrait se départir de ces missions spéciales.

Là où la loi lui assigne une tâche, il lui appartient en effet de la remplir⁹⁴: par analogie avec l'article 64sexies *in fine* des lois coordonnées, le commissaire pourra toutefois se faire assister par un préposé ou par d'autres personnes dont il répond, soit contractuellement, soit conformément à l'article 1384, alinéa 2 du Code civil.

3. Organe investi du pouvoir de donner décharge à la suite de l'accomplissement d'une mission particulière

44. Les lois coordonnées ne comportent aucune disposition générale ou particulière attribuant compétence à l'assemblée ou au conseil pour donner décharge aux commissaires dans l'accomplissement de missions particulières.

Un point paraît toutefois certain: dans la mesure où de telles missions donnent lieu à l'établissement de rapports particuliers, la décharge générale visée par l'article 79, alinéa 2 ne sera jamais susceptible d'emporter quitus du chef de ces missions. Une décharge distincte devra donc être accordée aux commissaires.

45. Reste toutefois à déterminer si l'assemblée générale est compétente pour octroyer cette décharge.

Comme on le sait, en effet, en dépit des termes de l'article 70 des lois coordonnées, l'assemblée ne dispose que des pouvoirs qui lui sont reconnus par la loi⁹⁵. En outre, les rapports spéciaux prévus par les lois coordonnées sont toujours établis par le commissaire à la demande du conseil d'administration.

94. V. à cet égard, H. OLMIER, *op. cit.*, *Ann. Fac. Dr. Liège*, 1985, p. 41.

95. V. L. SIMONT, *La loi du 6 mars 1973 modifiant la législation relative aux sociétés commerciales*, Bruxelles, Bruylant, 1975, note (131), p. 35.

On peut donc se demander si ce n'est pas à lui qu'appartient le pouvoir de donner quitus de sa mission au commissaire ou à l'expert chargés d'établir de tels rapports.

La réponse à cette question doit, à notre avis, être nuancée. Elle dépend en réalité de la nature et de la fonction du rapport établi.

Lorsque sa vocation est d'éclairer une décision à prendre par l'assemblée, c'est logiquement cette dernière qui devrait se prononcer sur la décharge, même à défaut de texte exprès le prévoyant. Il en va notamment ainsi du rapport à établir par les commissaires en cas de limitation ou de retrait du droit de préférence et aux termes duquel le commissaire doit déclarer que les informations contenues dans le rapport du conseil d'administration proposant cette mesure sont fidèles et suffisantes, pour éclairer l'assemblée (article 34*bis*, §4). Il en va de même en cas d'émission d'actions sous le pair comptable (article 33*bis*, § 6).

À l'inverse, si le rapport est exclusivement destiné au conseil d'administration qui doit prendre lui-même la décision⁹⁶, c'est celui-ci qui sera appelé à donner la décharge (c'est le cas notamment en cas d'augmentation du capital par voie d'apport en nature dans le cadre du capital autorisé (article 33*bis*, §2))⁹⁷.

On observera toutefois que dans la mesure où la mission spéciale doit en principe être remplie par le commissaire, il pourrait être objecté que le commissaire agit en réalité pour le compte des actionnaires réunis en assemblées qui l'ont désigné en sorte que le droit de donner décharge leur appartiendrait implicitement.

Le problème on le voit est donc particulièrement délicat.

46. Il paraît en tout cas certain que la portée de la décharge donnée, par le conseil ou par l'assemblée, immédiatement après l'accomplissement de l'opération, serait extrêmement limitée et ne porterait que sur la conformité objective du rapport aux dispositions légales appliquées. La faute éventuelle dans l'établissement du rapport, risque en effet de ne se révéler que bien après que la décision ait été prise par la société.

47. Au terme de ces quelques observations, trois constatations s'imposent.

Tout d'abord, le point est certain, la responsabilité du reviseur est en principe soumise au droit commun. Toutefois la nature légale de sa mission emporte plusieurs dérogations. C'est ainsi notamment que pour ses missions légales le reviseur ne saurait s'exonérer contractuellement de sa responsabilité.

Ensuite, c'est la seconde constatation, il suit de l'article 17, alinéa 3 de la loi du 17 juillet 1975 que la faute contractuelle du reviseur constituera fréquemment une faute pénale. Ceci fait que le cumul de responsabilité sera pour lui statistiquement la règle, alors qu'il s'agit normalement d'une exception.

Enfin, dernière constatation, en raison de ses fonctions et de son devoir d'indépendance, le reviseur, est, au nombre des professionnels dont le devoir de prudence à l'égard des tiers est le plus étendu. Cette observation jointe à la précédente ne fait qu'accroître sa responsabilité à l'égard des tiers.

96. Sous le contrôle de l'assemblée.

97. On rappellera que l'étendue de l'autorisation fournie par l'assemblée au conseil d'augmenter le capital par voie d'apport en nature fait l'objet de restrictions strictes aux termes de l'article 33*bis*, § 2, *in fine*).

LES RAPPORTS OBLIGATOIRES DU COMMISSAIRE-REVISEUR; SANCTIONS EN L'ABSENCE DE RAPPORT OU EN CAS DE RAPPORT INCOMPLET

Hilde LAGA

Avocate

Chargée de cours à la K.U. Leuven

- I. Conséquences de l'absence du rapport revisoral – L'article 190bis nouveau, § 1er, 5° lois soc. 31
- II. Les conséquences d'un rapport revisoral incomplet: l'article 190bis, nouveau, § 1er, 3° lois soc. 36

La présente contribution a pour objectif d'analyser les conséquences de l'article 190bis nouveau relatif à la nullité des décisions de l'assemblée générale pour la profession de réviseur d'entreprises.

Le législateur a prévu l'intervention d'un réviseur lors des opérations importantes qui se produisent au cours de l'existence d'une S.A., d'une S.C.A., d'une S.P.R.L. ou d'une S.C.R.L.

Le plus souvent, il lui est demandé de rédiger un rapport portant sur le contrôle de la véracité des informations communiquées par les administrateurs aux actionnaires. Cette obligation de rapport a pour but de permettre aux actionnaires de prendre en connaissance de cause, sa décision relative à certaines opérations.

La législation récente ne cesse d'étendre cette obligation de rapport. On trouvera une excellente illustration de cette tendance dans la nouvelle obligation prévue à l'occasion d'une décision de dissolution d'une S.A. ou d'une S.P.R.L. par l'assemblée générale (article 158bis lois soc.), insérée par la loi du 13 avril 1995.

Par l'article 190bis lois soc., le législateur a également voulu sanctionner adéquatement l'absence de rapports de contrôle requis ou les rapports incomplets ou incorrects.

I. Conséquences de l'absence du rapport revisoral – L'article 190bis nouveau, § 1er, 5° lois soc.

a. Généralités

La loi du 29 juin 1993 relative aux fusions et scissions, insérée dans les lois sur les sociétés, prévoit la nullité de droit de certaines décisions prises par l'assemblée générale dans les conditions qu'elle définit.

L'article 190bis lois soc. énumère de manière restrictive les causes de nullité.

Il est important de noter que désormais la nullité pourra être prononcée dès l'instant où les rapports de réviseurs dont la loi prescrit le dépôt font défaut.

Le législateur est devenu nettement plus rigoureux: outre les sanctions pénales auxquelles s'exposent les administrateurs et gérants (article 201, 3^obis et 3^oter lois soc.) qui omettent de déposer les rapports requis des administrateurs et des réviseurs, il prévoit encore la nullité de plein droit (à propos de la sanction pénale mentionnée ci-dessus, voir F. DE BAUW, «De strafbepalingen van de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen», *T.R.V.*, 1996, pp. 15 et ss.)

Cette plus grande rigueur participe incontestablement à la tendance plus générale qui se dégage de la législation récente: le législateur, soutenu sur ce point par la doctrine, attache une importance de plus en plus grande à une information correcte et complète des actionnaires et des tiers concernés par la vie de la société (X. DIEUX, «La divulgation d'informations concernant la société anonyme. Principes et sanctions», *Rev. Droit ULB*, 1992, pp. 63 et ss.; R. PRIoux, «La transparence, principe général de droit en matière d'information des actionnaires et du marché», *J.T.*, 1994, pp. 217 et ss.).

b. Champ d'application

En tout état de cause, l'article 190bis lois soc. est applicable aux décisions prises par l'assemblée générale de la S.A., de la S.C.A., de la S.P.R.L. et la S.C.R.L.

c. Causes de nullité

La nullité d'une décision de l'assemblée générale ne peut être demandée que si le demandeur démontre l'existence d'une des causes de nullité prévues à l'article 190bis, § 1er.

Ces causes de nullité sont les suivantes:

- en cas de violation des règles relatives au fonctionnement des assemblées générales ou en cas de délibération sur une question étrangère à l'ordre du jour, lorsqu'il y a intention frauduleuse;
- lorsque des droits de vote, suspendus sur la base de la loi du 2 mars 1989 relative à la publicité des participations importantes dans les sociétés cotées en bourse et réglementant les offres publiques d'acquisition, ou sur la base de la loi du 4 décembre 1990 relative aux opérations financières et au marché financier, ont été exercés, si, sans les droits de vote illégalement exercés, les quorums de présence ou de majorité requis pour les dites décisions n'auraient pas été réunis;
- pour toute autre forme d'irrégularité entachant la décision prise, mais seulement dans les cas où le demandeur prouve que l'irrégularité commise a pu avoir une influence sur la décision prise;
- pour toute autre cause d'excès de pouvoir ou pour cause de détournement de pouvoir;
- lorsque les rapports prévus par la loi sur les sociétés pour certaines décisions de l'assemblée générale font défaut.

Ce sont surtout la troisième et la dernière de ces nullités qui retiendront notre attention.

Il ressort de la dernière cause de nullité, que le législateur attache une importance toute particulière aux rapports que doivent établir le conseil d'administration et le commissaire-

reviseur, le reviseur d'entreprises ou l'expert-comptable à propos de certaines opérations soumises à une décision de l'assemblée générale.

On remarquera notamment que la seule absence de ces rapports suffit pour provoquer automatiquement la nullité de la décision prise par l'assemblée générale.

En d'autres termes, contrairement à ce qui se passe pour les irrégularités de forme dont serait entachée une décision de l'assemblée générale (article 190bis, 3° lois soc.), le demandeur qui introduit une action en nullité ne doit pas démontrer que l'absence du rapport a exercé une influence sur la décision prise.

L'absence de rapport suffit, même s'il était établi qu'avec ou sans rapport, l'assemblée générale aurait délibéré dans le même sens.

La loi du 13 avril 1995 complète la liste des rapports dont l'absence entraînera la nullité de la décision.

Nous reprenons ici les différents rapports visés à l'article 190bis, § 1er, 5° lois soc. et dont l'absence entraînera automatiquement la nullité.

- Le rapport du reviseur et du conseil d'administration relatifs au quasi apport (article 29quater lois soc. pour la S.A., articles 29quater et 107 lois soc. combinés pour la S.C.A.; article 129quater lois soc. pour la S.P.R.L.; article 147quinquies pour la S.C.R.L.).
- Le rapport qui serait visé à l'article 33bis, § 3 lois soc. La référence est inexacte dans le chef du législateur, le § 3 précité ne parlant pas d'un rapport du conseil d'administration ou du reviseur.
- Le rapport du commissaire-reviseur ou du reviseur ainsi que le rapport spécial du conseil d'administration ou des gérants en cas d'augmentation du capital par l'assemblée générale, par le biais d'un apport en nature (article 34 lois soc. pour la S.A., articles 34 et 107 lois soc. combinés pour la S.C.A.; article 122, § 3 lois soc. pour la S.P.R.L.; article 147sexies lois soc. pour la S.C.R.L.).
- Le rapport des dirigeants et du commissaire-reviseur, reviseur d'entreprises ou expert-comptable relatif à la suppression ou à la limitation du droit de préférence en cas d'augmentation de capital décidée par l'assemblée générale ou par le conseil d'administration (article 34bis, § 3 et 4 lois soc. pour la S.A.; article 34bis, § 3 et 4 et article 107 lois soc. combinés pour la S.C.A.).

On peut s'étonner que le législateur vise également les rapports à établir lors d'une décision d'augmentation de capital prise par le conseil d'administration. Il s'agit sans doute ici aussi d'une erreur, l'article 190bis ne prévoyant un régime de nullité que pour les décisions prises par l'assemblée générale et non pas la nullité des décisions du conseil d'administration.

- Le rapport des dirigeants et du commissaire sur l'état résumant la situation active et passive en cas de modification de l'objet de la société (article 70bis lois soc. pour la S.A.; article 70bis et article 107 lois soc. combinés pour la S.C.A.; article 136 et article 107bis lois soc. combinés pour la S.P.R.L.; article 158ter pour la S.C.R.L.).

Déjà par le passé, le tribunal de commerce de Bruxelles avait jugé qu'une décision de l'assemblée générale visant à modifier l'objet de la société était nulle en cas d'absence

du rapport du commissaire-reviseur sur l'état actif et passif (Comm. Bruxelles, 11 septembre 1981, *R.P.S.*, 1981, p. 300).

- Le rapport de la direction en cas de modification des droits liés au divers types de titres (article 71 lois soc. pour la S.A.; articles 71 et 107 lois soc. combinés pour la S.C.A.; article 71 et article 136, alinéa 1er lois soc. combinés pour la S.P.R.L.).
- Les indications à fournir dans la convocation de l'assemblée générale, dans le cas où celle-ci doit délibérer sur une réduction du capital. Ces explications doivent mentionner tant le but de cette réduction que la manière dont celle-ci sera opérée. Le législateur ne sanctionne pas l'absence d'un rapport dans le sens strict du terme, mais bien l'absence des indications à fournir par le conseil d'administration dans la convocation pour l'assemblée générale (article 72, alinéa 2 pour la S.A.; article 72, alinéa 2 et article 107 lois soc. combinés pour la S.C.A.; article 122ter pour la S.P.R.L.; article 72 lois soc. et l'article 147novies lois soc. combinés pour la S.C.R.L.).
- Le rapport du conseil d'administration en cas d'émission d'obligations convertibles ou de droits de souscription (article 101ter lois soc. pour la S.A.; article 101ter et article 107 lois soc. combinés pour la S.C.A.).
- Le rapport du conseil d'administration dans l'hypothèse de la procédure d'alarme en cas de pertes considérables (article 103 lois soc. pour la S.A.; article 103 et article 107 lois soc. pour le S.C.A.; article 140 lois soc. pour la S.P.R.L. et l'article 158bis lois soc. pour la S.C.R.L.).
- Le rapport du conseil d'administration ainsi que le rapport du commissaire-reviseur, du reviseur ou de l'expert-comptable, en cas de transformation d'une S.C.S., d'une S.A., d'une S.C.A., d'une S.P.R.L., d'une S.C.R.L. ou d'une S.C.R.L., en une société adoptant une autre forme.
- Le rapport de fusion du conseil d'administration de la société ainsi que le rapport du commissaire-reviseur, du reviseur d'entreprises ou de l'expert-comptable, en cas de fusion par absorption ou de fusion par constitution pour toutes les formes de sociétés auxquelles s'applique l'article 190bis des lois soc. (article 174/3 lois soc. et articles 174/3 et 174/19 lois soc. combinés).
- Le rapport de scission de l'organe d'administration, ainsi que le rapport du commissaire-reviseur, du reviseur d'entreprises ou de l'expert-comptable, en cas de scission par absorption ou de scission par constitution pour toutes les formes de société auxquelles s'applique l'article 190bis lois soc. (article 174/29 lois soc. et articles 174/29 et 174/47 lois soc. combinés).
- Le rapport de l'organe d'administration, ainsi que le rapport du commissaire-reviseur, du reviseur d'entreprises ou de l'expert-comptable d'une S.A., d'une S.P.R.L., d'une S.C.A. et d'une S.C.R.L., dans l'hypothèse où lesdites sociétés décident la dissolution volontaire de la société (article 158bis lois soc.).

On observera que la nullité automatique n'est pas prévue pour l'absence du rapport de gestion du conseil d'administration ou des gérants, pas plus que pour l'absence de rapport de révision du commissaire dans la société tenue de nommer un commissaire ou en ayant nommé un.

La nullité n'est pas davantage prévue en cas d'absence d'un rapport de contrôle revisoral pour un apport en nature.

L'absence de ces rapports est visée par la cause plus extensive d'annulation de l'article 190bis lois soc. Il en résulte que le demandeur devra apporter la preuve que cette absence a eu une influence sur la décision qui a été prise.

d. La notion «d'absence» de rapports spéciaux

À examiner les textes de plus près, on s'aperçoit que les questions qui se posent sont plus délicates qu'il n'y paraît à première vue !

Qu'arrivera-t-il, en effet, si le rapport a été établi mais qu'il n'a pas été transmis en temps utile aux actionnaires, conformément aux dispositions légales ?

Qu'arrivera-t-il si tous les actionnaires ont unanimement renoncé à l'établissement des rapports prescrits. C'est un cas que l'on rencontre parfois dans la pratique, par exemple lorsqu'une assemblée générale décide à l'unanimité la suppression du droit de préférence en cas d'augmentation de capital.

Si le législateur prévoit expressément qu'un tel renoncement est possible, il n'y a bien entendu aucun problème. C'est le cas, par exemple, pour le rapport d'expert en cas de fusion (articles 174/32 et 174/49 lois soc.): tous les actionnaires des sociétés concernées par la fusion doivent y avoir renoncé.

Dans l'autre cas, à savoir lorsque le législateur n'a pas prévu expressément cette possibilité de renoncement, nous estimons que désormais un rapport devra toujours être établi.

Une dernière question délicate est évidemment de savoir si un rapport sommaire et très général peut être assimilé à une absence de rapport. La doctrine, en tout cas, plaide en faveur d'une interprétation restrictive de l'article 190bis, § 1er, 5° lois soc. Seule une absence totale de rapport pourrait donner lieu à une nullité de droit (B. TILLEMANS, *De geldigheid van besluiten van de algemene vergadering*, Biblo, 1994, n°29, p. 56; G. HORSMANS, «La nullité et les sanctions», in *Le nouveau droit des fusions et des scissions*, U.C.L., p. 247).

e. Les personnes autorisées à introduire une action

Tout intéressé pourra introduire une action en nullité qui se fonde sur l'absence des rapports précités.

Sont visés par là, les actionnaires individuels, les administrateurs et les gérants, ainsi que le commissaire, mais aussi les tiers en général. Cette dernière hypothèse est loin d'être exceptionnelle, puisque nombre de ces rapports doivent aussi être établis pour les besoins des tiers. Ce sera notamment le cas lorsque le législateur prescrit la publicité du rapport par son dépôt au greffe (par exemple, l'article 34, § 4, alinéa 3 lois soc. en ce qui concerne la publicité du rapport d'expert à propos de la décision de l'assemblée générale en cas de suspension du droit de souscription préférentielle).

Bien entendu, ce demandeur devra justifier d'un intérêt légitime dans le sens de l'article 18 du Code judiciaire, c'est-à-dire que l'intérêt doit être né et actuel (Pour la question de savoir

si le fisc peut être considéré comme un intéressé, voir: T. TILQUIN, *Traité des fusions et scission*, p. 400, note n°84).

C'est ainsi que la Cour de cassation en France a décidé que l'action introduite par un commissaire aux comptes, en annulation d'une décision de fusion était inadmissible, le commissaire n'ayant pas un intérêt légitime à cette annulation.

L'action n'était justifiée que par le fait qu'à la suite de la fusion, il avait perdu son mandat de commissaire (Cass., Fr., 17 janvier 1989, *Bull. Joly Sociétés*, 1989, avec note LE CANNU, cité et commenté dans B. TILLEMAN, *De geldigheid van besluiten van de algemene vergadering*, Biblo, 1994, n°144, p. 117).

Il est important de noter que l'annulation ne peut être demandée par celui qui a voté la décision contestée, sauf si l'approbation présente un vice de forme.

L'annulation ne pourra pas davantage être demandée par celui qui a renoncé implicitement ou explicitement à demander cette annulation. Il est évidemment délicat de savoir à partir de quel moment quelqu'un sera réputé avoir renoncé implicitement. Pourrait-on considérer que tel est le cas lorsque quelqu'un a signé le procès-verbal de l'assemblée générale sans avoir fait état de ses réserves ?

Toutefois, même dans ces deux cas, la nullité pourra toujours être demandée, si elle résulte de la violation d'une règle d'ordre public.

On admet généralement, il est important de le rappeler ici, que les dispositions assorties d'une sanction pénale sont toujours d'ordre public. Ceci veut dire qu'une décision de l'assemblée générale en l'absence d'un des rapports visés à l'article 201, 3°bis et 3°ter lois soc. pourra être annulée à la requête d'un actionnaire ayant approuvé la décision en cause.

f. Délai de prescription

Le délai de prescription prévu par le législateur est particulièrement bref.

En vertu de l'article 194bis, aliéna 3 lois soc., l'action ne pourra plus être introduite après l'expiration d'un délai de six mois à compter de la date à laquelle les décisions prises sont opposables à celui qui invoque la nullité ou sont connues de lui.

II. Les conséquences d'un rapport revisoral incomplet: l'article 190bis, nouveau, § 1er, 3° lois soc.

Lorsque le rapport du réviseur est incomplet ou incorrect, il y aura lieu d'appliquer la règle de l'article 190bis, § 1er, 3° lois soc.

En vertu de cette disposition, la décision de l'assemblée générale ne pourra être annulée que si elle est entachée d'une irrégularité de forme et dans le cas «où le demandeur prouve que l'irrégularité commise a pu avoir une influence sur la décision prise».

La disposition citée s'applique à l'ensemble de tous les rapports revisoraux prévus par la loi, et donc aussi aux rapports visés à l'article 190bis, § 1er, 3° lois soc. que nous avons commenté ci-dessus.

En d'autres termes, chaque fois que le rapport revisoral, par exemple le rapport annuel de révision, est incomplet ou donne une image erronée, la décision de l'assemblée générale pourra être annulée, en raison de la violation de la règle de l'obligation d'informer correctement, à condition que le demandeur puisse démontrer que ce motif a empêché les actionnaires de statuer en connaissance de cause (VAN RYN, *Principes*, I, n°767, p. 467).

La question est de savoir si l'annulation doit être refusée lorsqu'il est établi que l'assemblée générale aurait décidé dans le même sens même si le devoir d'information avait été scrupuleusement observé.

Il s'agit d'une question particulièrement délicate. Qu'advient-il, en effet, si l'action en annulation était introduite par un actionnaire minoritaire qui, compte tenu de sa puissance votale limitée, n'aurait pu en aucun cas influencer la décision de l'assemblée générale ?

Dans son arrêt du 4 avril 1975, la Cour de Cassation a rejeté en tout cas la théorie de l'addition (Cass., 4 avril 1975, *Pas.*, 1975, I, 759; *R.C.J.B.*, 1977, p. 551, note HEENEN, pour plus de détails voir: B. TILLEMANS, *o.c.*, p. 44).

En l'occurrence, un actionnaire minoritaire n'avait pas été convoqué à l'assemblée générale qui avait inscrit à son ordre du jour la dissolution de la société. Selon la Cour, le seul fait d'une puissance votale insuffisante dans le chef du demandeur ne suffit pas pour rejeter sa demande. Il faut encore mettre en évidence le fait qu'une décision se prend à la suite de délibérations. Dès lors, il y a lieu de tenir compte de la capacité de convaincre des actionnaires, et ce indépendamment de leur puissance votale.

Si on poursuit ce raisonnement, on pourrait soutenir que l'actionnaire ne peut participer en connaissance de cause aux délibérations et ne peut convaincre les autres actionnaires en connaissance de cause, que s'il a été correctement informé.

Dans ces circonstances, le juge sera plus enclin à prononcer la nullité de la décision de l'assemblée à la requête de n'importe quel actionnaire dans les cas où le rapport est incomplet.

En doctrine toutefois, on prône une certaine réserve (G. HORSMANS, «La nullité et les sanctions», in *Le nouveau droit des fusions et des scissions*, U.C.L., p. 247).

Pour le reste, s'appliqueront à l'action en annulation les conditions telles que nous les avons exposées ci-dessus concernant l'article 190bis, § 1er, 5° lois soc.

LE COMMISSAIRE-REVISEUR ET LA DISCONTINUITÉ

Christian VAN BUGGENHOUT
Avocat

1. L'Institut des Reviseurs d'Entreprises a été créé par la loi du 22 juillet 1953, en vue de veiller à la formation et d'assurer l'organisation d'un corps de spécialistes capables de remplir avec une compétence et une indépendance suffisantes les missions légales délicates confiées aux reviseurs d'entreprises. L'Institut est chargé en outre de surveiller le bon accomplissement de ces missions.

Par les garanties qu'il offre, le principe d'indépendance, inséré dans la loi organique du 22 juillet 1953 (articles 7bis et 8, § 1er) souligne que le législateur considère de plus en plus que les missions légales doivent s'exercer non seulement dans l'intérêt de l'entreprise qui a nommé le réviseur d'entreprises, mais aussi dans l'intérêt de la communauté en général, c'est-à-dire des tiers.

Il n'est (plus) guère contestable que le réviseur d'entreprises qui établit par exemple son rapport annuel accomplit un acte juridique, et dès lors que ce rapport n'est pas un compte-rendu purement mécanique, mais un document dans lequel il exprimera son opinion sur les comptes annuels du point de vue de la législation comptable, des dispositions statutaires, du droit des sociétés et le cas échéant d'autres législations, dans la mesure où toute infraction à celles-ci pourrait avoir des répercussions sur le résultat ou la situation financière de l'entreprise. Par conséquent, il lui sera parfois difficile, en fonction des circonstances, de ne pas prononcer une opinion critique à l'égard des décisions de l'administration.

Dans l'accomplissement de ses missions légales, le réviseur d'entreprises n'agira pas tellement comme mandataire de la société, dans la mesure où son attitude d'indépendance rendra inévitable des situations de conflit avec la direction, mais en tant que représentant et défenseur de l'intérêt général.

2. L'intérêt général justifie la mission de révision et la certification de l'image fidèle qui doit découler des comptes annuels; ceci ressort directement du seul fait que la société assure la publication du rapport revisoral destiné en premier lieu aux tiers en général.

Les avis que le réviseur d'entreprises souhaiterait communiquer au conseil d'administration, responsable du contrôle interne et de l'organisation administrative à titre de document de travail, prendront la forme d'un document de travail, ou éventuellement d'une lettre de recommandation.

Cette évolution coïncide tout à fait avec la professionnalisation de la fonction d'administrateur et avec la responsabilité accrue qui l'accompagne, notamment à l'égard de la Société en général¹. Le rôle social du réviseur d'entreprises, essentiel parce que complémentaire, subira inévitablement les conséquences de cette conception modifiée de l'administration des sociétés.

1. DETIENNE, J. *Droit pénal des affaires*, 1989, n°10: «Les tâches des dirigeants professionnels et, partant, leurs responsabilités, iront en croissant à mesure que les problèmes qu'ils doivent résoudre seront d'ordre social et politique autant qu'économique et technique».

3. Jusque très récemment, on a fait valoir que les administrateurs sont exclusivement appelés à exercer leurs fonctions dans l'intérêt de la société et qu'ils ne sont nullement appelés à rendre compte de leur gestion à des tiers².

La position des tiers vis-à-vis de l'entreprise et de la société mérite des commentaires particuliers, puisque le contrat de société ne vise que l'enrichissement du patrimoine de la société et donc de ses actionnaires; les relations rigoureusement internes entre ceux qui sont chargés de l'administration du patrimoine de la société et leurs mandants, les actionnaires, empêchent normalement que les tiers puissent faire valoir des droits quelconques à leur égard (les conventions n'ayant d'effets qu'entre les parties contractantes – article 1165 Code Civil).

Depuis plus d'un demi siècle, l'évolution de la société a amené le législateur à s'immiscer dans ce qui jadis relevait exclusivement du domaine des relations privées.

L'équité sociale explique l'adoption de toute une série de lois ne visant pas à expliciter la volonté des parties contractantes, à l'interpréter ou à la compléter, mais bien à réaliser les exigences sociales, imposées par la Société et à les rendre contraignantes par des réglementations appropriées.

Dans des domaines de plus en plus nombreux, le législateur s'est substitué aux parties contractantes, alors que le Code Napoléon se contentait de compléter les relations contractuelles entre les parties insuffisamment précises en proposant un projet de convention.

À la suite de cette intervention du législateur dans un but protecteur, on peut considérer que la Société est devenue partie prenante à de nombreuses conventions.

En droit des sociétés, au sens large du terme, on peut constater que l'intérêt public prévaut de plus en plus sur le lucre au sens strict du terme.

L'activité économique s'appuie certes aujourd'hui sur les méthodes capitalistes, mais sa seule fonction ne consiste plus dans la poursuite systématique du profit, qui caractérisait l'activité économique du temps des marchands³. Si l'excédent des recettes par rapport aux dépenses reste incontestablement le moteur sans lequel l'entreprise est condamnée à disparaître, on a souligné, déjà dans les années cinquante, que «la recherche du profit n'est plus la raison d'être des entreprises»⁴ et on a commencé à mettre l'accent sur «la nécessité pour toute entreprise économique d'être organisée de manière à assurer un rendement favorable»⁵.

C'est la raison pour laquelle le législateur n'a pas cessé de rappeler la nécessité de maintenir «la libre entreprise», tout en essayant d'infléchir un goût excessif du lucre vers un entrepreneuriat davantage empreint d'esprit communautaire.

2. VAN OMMESLAGHE, P., Développements récents de la responsabilité civile professionnelle en matière économique, in *L'évolution du droit commercial économique*, Éd. Jeune Barreau, 1978, p. 22; COLLE, Ph., La responsabilité quasi-délictuelle des administrateurs de société, *RGAR*, 1986, p. 11076.

3. Voir encore notamment l'arrêt du 25 février 1935 de la Cour de Cassation, *Pas.*, I, p. 170: «L'esprit de lucre ou de spéculation est de l'essence des actes économiques et par conséquent de toute exploitation commerciale».

4. VAN RYN, J. «Autonomie nécessaire du droit commercial», *R.T.D. Com.*, 1983, p. 565.

5. Trib. du trav. Bruxelles, 15 mai 1972, *R.D.C.*, 1972, p. 417.

C'est ainsi que le législateur Britannique prévoit (article 46 de la loi de 1980 sur les sociétés anonymes) que les directeurs de la société ne doivent pas se préoccuper exclusivement des intérêts de la société, mais aussi de ceux des travailleurs et des actionnaires. Cette évolution internationale du droit des entreprises au sens large du terme a aussi amené nos cours et tribunaux à souligner la mission d'intérêt général, que doivent assumer les chefs d'entreprise, administrateurs de sociétés et banquiers⁶.

La doctrine s'est efforcée de définir l'entreprise en tenant compte de ces tendances fondamentales: «L'entreprise se doit à la fois de produire des biens et des services au bénéfice d'une communauté plus large dans laquelle elle s'insère, rémunérer ses actionnaires et promouvoir des hommes qui y œuvrent ensemble, vers la réalisation d'un objectif commun. Dès lors, l'entreprise a des obligations envers la communauté, ses actionnaires et son personnel»⁷.

Dans ce sens, le juriste utilisera à juste titre le concept d'«entreprise» (non pas pour désigner une personnalité juridique distincte, ce que l'entreprise n'est pas), mais pour la distinguer d'un intérêt de la société conçu de manière trop étriqué, en mettant en relief l'intérêt de tous ceux qui contribuent à la réussite de l'entreprise en tant qu'activité économique.

4. Encore que les textes de la législation comptable ne renvoient pas directement à cette conception de l'entreprise (ils abordent plutôt les entreprises comme des entités distinctes des personnalités juridiques, pour mieux les distinguer de leurs propriétaires), on peut cependant déduire du rapport au Roi qui précède l'arrêté royal du 8 octobre 1976⁸, que les règles d'évaluation et les opérations comptables se fondent sur la règle fondamentale que l'entreprise est plus qu'un patrimoine distinct qui enregistrera des pertes et des bénéfices: elle est présentée comme une organisation durable de personnes, de ressources et de capitaux, ayant pour objet le développement d'activités économiques ...

Ainsi se trouve réactualisée l'une des règles de base de la comptabilité, tellement évidente qu'elle est appliquée automatiquement: dans des circonstances normales de fonctionnement de l'entreprise, les actifs ne sont pas évalués en vue de leur réalisation mais bien dans la perspective d'une affectation poursuivie au sein de l'entreprise. Dans le rapport au Roi qui précède l'arrêté royal du 8 octobre 1976, cette règle se définit comme suit: «... les éléments sont considérés dans leur finalité concrète pour l'entreprise, dans la continuité de leur mise en œuvre et davantage dès lors en termes d'utilité économique qu'en termes de valeur à réaliser. ...».

5. Les règles d'évaluation énoncées par la réglementation comptable n'ont de sens que dans la mesure où l'on considère l'entreprise dans sa continuité, c'est-à-dire qu'il n'y a pas lieu de prendre en compte l'hypothèse de la cessation des activités pendant une période d'un an au moins (jusqu'au prochain contrôle dont les résultats seront également publiés) après la collecte et la mise en forme de l'information.

On a parfois fait valoir que le principe de base de la continuité ne serait pas prévu explicitement. Néanmoins, on peut noter que cette présomption est comme le fil conducteur de la législation comptable.

6. Voir notamment Com. Charieroi, 18 décembre 1880, *J.T.*, 1981, p. 119.

7. WILLAERT, C., «La responsabilité interne de l'entreprise», *DAOR*, 1990, p. 21.

8. *Moniteur belge* du 19 octobre 1976, p. 13.460.

Ainsi l'article 24 de l'arrêté royal du 8 octobre 1976 dispose-t-il que les frais d'établissement seront enregistrés à l'actif du bilan dans la mesure où ils ne sont pas pris en charge de l'exercice au cours duquel ils sont exposés. Les immobilisations incorporelles ne seront portées à l'actif que dans la mesure où leur coût ne dépasse pas une estimation prudemment établie de la valeur d'utilisation ou de leur rendement futur pour l'entreprise (article 25). Un tel procédé ne se justifie bien entendu que dans la perspective d'une continuité de l'entreprise. On pourrait par la même occasion renvoyer aux articles 28, § 2 et 3, 29, § 2, 31, 32, 34 et 35.

6. Conscients de leur rôle social et pour sauvegarder leur crédibilité professionnelle, le reviseur d'entreprises et l'expert-comptable consacreront une attention de plus en plus grande à la continuité d'exploitation, en examinant notamment la situation financière et les perspectives d'avenir de l'entreprise. Les parties contractantes d'une entreprise en difficultés se contenteront de moins en moins, d'une déclaration sans réserve suivie, quelques mois voire quelques semaines plus tard, d'une faillite. Inéluctablement, ils seront donc amenés à sortir de leur rôle traditionnel (qui consiste à veiller à ce que les informations communiquées par la direction de l'entreprise soient appropriées et reprennent tous les éléments dont la communication est obligatoire) parce qu'on ne manquera pas de poser des questions critiques sur les décisions politiques et que les conflits avec la direction de l'entreprise ne pourront être évités: en analysant d'un œil critique les trois pierres angulaires de la continuité, à savoir la liquidité, la solvabilité et le rendement (le cash flow), on s'interrogera sur la situation de compétitivité de l'entreprise, l'adéquation de ses produits au marché, la compétence de son administration, le problème de la succession dans le cas d'un management familial, la politique des dividendes par rapport à la libération du capital⁹, leur volonté de se comporter en industriels responsables¹⁰, les efforts faits en matière de recherche et d'innovation, etc... Le fait de poser des questions requiert une approche plus professionnelle encore, une connaissance approfondie de l'entreprise et de ses ressources humaines et une collaboration étroite avec les autres conseillers externes de l'entreprise.

Il sera sans doute particulièrement difficile (mais nécessaire) de dominer sa propre réaction de panique et d'éviter de compromettre les tentatives de sauvetage du management par la rédaction d'un rapport visant à couvrir sa responsabilité révisoriale mais qui risquerait de miner le crédit naturel de l'entreprise.

7. En raison du style souvent hermétique des rapports, toute nuance un peu particulière dans la rédaction sera considérée avec une grande circonspection et facilement interprétée comme un signe de mauvais augure: vu la tendance parfaitement naturelle des fournisseurs et des bailleurs de fonds à préférer la certitude à l'incertitude, un rapport pourrait avoir des conséquences radicales que l'analyse nuancée de son rédacteur ne laissait sans doute pas entrevoir.

Même si l'obligation sociale de continuité incombe en première instance à l'entrepreneur lui-même, le reviseur d'entreprises et l'expert-comptable seront amenés de plus en plus

9. Com., Bruxelles, 8 juillet 1989, inédit, R.G., n°4524 et 4525/87: «Ce n'est pas sans un certain cynisme que les administrateurs exposent que le capital restant à libérer serait sollicité, «dès que le besoin immédiat s'en ferait ressentir».» (*traduction*).

10. DETIENNE, J., op.cit., «... l'honorabilité des responsables et mandataires sociaux assure la crédibilité aux entreprises qu'ils dirigent et à l'action qu'ils mènent».

souvent – en raison du rôle fondamental de conseillers privilégiés (parce qu'informés) qu'ils jouent dans l'entreprise – à assumer leurs responsabilités dans la recherche de la continuité et la prévention d'un scénario de discontinuité. Il faudra à ce propos veiller constamment à ce que ses efforts ne débouchent pas sur le non respect de ce que la loi appelle l'image fidèle et qui se définit depuis plus longtemps encore dans la jurisprudence comme étant «l'obligation de sincérité, de bonne foi et de prudence ...»¹¹. La sincérité, en effet, exclut toute possibilité de passer sous silence certains actifs ou passifs. La bonne foi suppose tout d'abord que la réalité économique et l'information valable des tiers soient assurées.

Le respect constant de l'image fidèle dans la zone grise de l'entreprise en difficultés s'avère d'autant plus délicat que ni la législation comptable, ni les lois sur les sociétés ne donnent des instructions suffisantes qui permettraient de dégager des critères précis sur le moment de la discontinuité qui obligerait la modification du traitement comptable des données économiques pour respecter cette image fidèle.

8. Nous avons déjà rappelé que les règles d'évaluation (qui se fondent sur le principe de la valeur d'acquisition – article 20 de l'arrêté royal du 8 octobre 1976) présupposent la continuité d'exploitation (article 15, § 3 de l'arrêté royal du 8 octobre 1976) certains enregistrements à l'actif ne se justifiant que dans une telle perspective.

Les conséquences importantes de l'application de l'article 40 de l'arrêté royal du 8 octobre 1976 pour l'actif net (restant) de l'entreprise en difficultés ne manqueront pas de causer des soucis aux professionnels, cette application imposant non seulement l'obligation d'amortir complètement les frais d'établissement et de ramener les actifs immobilisés et circulants à leur valeur de réalisation estimée, mais aussi de constituer les provisions pour les charges qu'entraînera la cessation de l'exploitation, en ce compris le passif social qui surgira et les éventuels frais d'assainissement des sites (environnement).

Nous verrons plus loin que l'article 40 ne provoquera pas un effondrement de la valeur de l'actif net dans toutes les hypothèses de restructuration ou de quasi liquidation.

Il n'en reste pas moins que la règle doit s'appliquer de manière absolument rigoureuse:

- 1) lorsque la direction de l'entreprise a décidé de procéder à une restructuration par la fermeture d'une branche de l'entreprise ou de cesser complètement (éventuellement provisoirement) les activités de l'entreprise dans l'espoir de pouvoir liquider sans déficit;
- 2) lorsqu'il se présente un contexte juridique et/ou économique qui a pour effet que l'application pure et simple des règles comptables légales (et surtout des règles d'évaluation) à l'entreprise, ne donnerait plus une image fidèle de la situation, parce que la direction de l'entreprise n'aurait pas pris la décision qu'elle aurait dû prendre en vertu de la loi, à savoir de conduire l'entreprise à la liquidation – ou si ceci n'est plus possible – à la faillite.

9. Nous voici placé devant le point délicat de la mission de commissaire-reviseur: s'il ne peut se substituer au management pour déterminer les mesures nécessaires à la poursuite de l'exploitation (et même si des possibilités de restructuration par le biais d'un règlement amiable ou d'un concordat ou par le biais d'un sursis de paiement étaient ainsi éliminées), il ne peut pour autant se contenter d'une mission de contrôle des comptes dans les circons-

11. Cass., 22 avril 1929, Pas., 1929, I, p. 164.

tances graves où se trouve toute entreprise en difficultés que menace un risque de discontinuité. Dans ce contexte délicat, il suivra de façon permanente la situation financière, de manière à pouvoir intervenir s'il échoue en convoquant l'assemblée générale (article 73 LCSC), si la direction de l'entreprise ne tenait pas compte de ses avertissements ou de ses conseils¹².

Il serait peu réaliste d'admettre que le professionnel pourrait attendre la date de son rapport annuel pour exprimer son insatisfaction sur la situation de l'entreprise.

La zone grise d'une entreprise en difficultés se caractérise par le fait que la mission de contrôle des comptes et la mission plus générale de suivi de la situation financière de l'entreprise vont de pair.

S'il est vrai que le commissaire-reviseur n'a pas pour mission de détecter les infractions aux statuts et/ou aux lois coordonnées sur les sociétés commerciales, il n'en est pas moins incontestable qu'une violation de la législation comptable emporte inévitablement une violation de la loi sur les sociétés (article 77 LCSC): si le commissaire-reviseur estime dès lors en son âme et conscience que les règles d'évaluation doivent être modifiées pour sauvegarder l'image fidèle donnée par les comptes, il en informera l'assemblée générale, compte tenu de l'impact que les modifications des règles pourraient avoir sur les comptes, avec comme conséquence, l'application éventuelle des articles 103 et 104 LCSC. Il va sans dire qu'il communiquera toujours ses observations d'abord (de préférence par écrit, pour tenir compte du droit de la preuve) à la direction et qu'il ne s'adressera à l'assemblée générale que si les dirigeants ne leur ont pas réservé un traitement approprié. Si la composition de l'actionariat coïncide avec celle du conseil d'administration, une convocation n'aurait aucun sens et le rôle du commissaire-reviseur s'arrêterait alors à ce stade. Inutile d'ajouter qu'agissant ainsi, il exclut pratiquement le risque de voir sa responsabilité mise en cause par la société ou par des tiers¹³.

Le commissaire-reviseur ne devra pas seulement communiquer son opinion sur les circonstances économiques et financières au conseil d'administration et à l'assemblée générale. Le conseil d'entreprise a lui aussi droit à une information privilégiée, tant périodiquement qu'occasionnellement lorsque des prises de positions ou des décisions internes peuvent avoir un impact important sur la survie de l'entreprise¹⁴.

Les professionnels qui assumeront ainsi leurs responsabilités pourront en tout état de cause compter sur le soutien des tribunaux: les administrateurs qui, contre leur avis, manipuleraient l'image fidèle seraient lourdement sanctionnés¹⁵.

10. Si la direction de l'entreprise décide de céder, tant qu'il en est encore temps, une branche ou l'ensemble de l'activité se trouvant encore dans une situation de continuité, la cession provoquerait inévitablement la dissolution et la liquidation de la société qui n'a plus d'objet.

12. Mons, 16 mai 1979, *R.P.S.*, p. 191: «Attendu que le commissaire avait le devoir d'alerter l'assemblée générale lorsqu'à toute évidence, il apparut que tout espoir de survie était perdu».

13. Voir article 64octies, § 2 LCSC.

14. Voir les articles 15, 24 et 25 de l'arrêté royal du 27 novembre 1973.

15. Com. Bruxelles, 8 juin 1989, *R.G.*, n°4524 et 4525/87: «l'ensemble des administrateurs ont ignoré purement et simplement les mises en garde pertinentes du commissaire en recourant à l'unanimité à des artifices comptables illicites ... pour échapper à la réalité économique.» (*traduction*)

En termes techniques, il n'y aura ni fermeture de l'entreprise ni cessation des activités, puisque la cession vise exactement le contraire: on pourrait alors constater qu'il n'y a pas lieu d'appliquer les dispositions de l'article 40, et d'ailleurs en droit social non plus, on ne parlera pas de «fermeture» puisque la prolongation des contrats de travail existants est légalement prévue dans ces circonstances.

La définition de l'entreprise telle que reprise dans la rapport au Roi qui précède l'arrêté royal du 8 octobre 1976, peut, en raison de l'interprétation très large de la notion d'intérêt de la société, conforter la thèse selon laquelle une cession en «going concern» garantit la continuité même en dehors de l'entité juridique. Toutefois, on doit constater que les textes réglementaires ne traduisent pas cette définition large et se contentent de renvoyer au commerçant en tant que personne physique et aux divers types d'entités – personnes morales¹⁶.

On ne saurait donc, en se basant exclusivement sur ce rapport au Roi, soutenir que la loi comptable, en matière de cession d'entreprises en continuité d'exploitation, aurait opté pour une analyse de continuité, comme c'est le cas, par exemple, en cas de fusions ou de scissions de sociétés: dans ces cas, en effet, les comptes annuels de la société bénéficiaire, reprennent les actifs et passifs de la société dissoute à la valeur comptable que ceux-ci avaient dans la comptabilité de la société dissoute. Ce retard de la loi comptable par rapport aux réalités sociales et économiques d'aujourd'hui, est d'autant plus frappant qu'à partir du 1er juillet de cette année, il sera possible de céder, en application de l'article 174/64 (nouveau) LCSC, une branche d'activité ou la totalité d'une entreprise en tant qu'universalité, mettant ainsi un terme au caractère juridiquement risqué d'une telle opération en ce qui concerne les conventions existantes. Et même la continuité imposée par la loi ne pourra (jusqu'à nouvel ordre) être reprise en tant que telle (et donc à la valeur comptable des actifs cédés).

En ce qui concerne le nouvel article 178bis LCSC, qui impose de joindre un état actif et passif au rapport du conseil d'administration concernant la dissolution anticipée de la société, on a pu écrire¹⁷ qu'il y avait lieu d'interpréter la notion «d'entreprise» dans cet article comme désignant une entité indépendante. Du coup, la dissolution de la société, et la discontinuité légale qui en résulterait, ne ferait plus obstacle à ce que les comptes continuent à être établis dans une perspective de continuité en n'appliquant pas l'article 40 de l'arrêté royal du 8 octobre 1976, parce qu'en raison, par exemple, de la cession des actifs et passifs, l'entreprise serait maintenue, nonobstant la disparition de son propriétaire précédent, la société.

Cette règle serait déduite du deuxième paragraphe de l'article 178bis LCSC, qui utilise cependant une formule identique à celle déjà utilisée à l'article 40 précité: «lorsque la perspective de continuité de ses activités (...) ne peut être maintenue (...)».

16. VAN OMMESLAGHE, P., En guise d'introduction: entreprise, entreprise en difficulté, concepts juridiques, *Rev. Dr. ULB*, 1991, n°6, p. 8: «Dans la loi sur la comptabilité des entreprises, le concept d'entreprise n'a qu'une utilité limitée: elle constitue un vocable permettant de désigner d'un seul mot divers opérateurs économiques dotés en principe de la personnalité juridique».

17. DE BIE et DE LEENHEER, J., *Vereffening van vennootschappen na de wet van 13 april 1995*, Samson 1995, p. 30 et ss.

Encore que la décision de dissolution entraîne la constitution d'une masse de liquidation dont la seule finalité est la réalisation des actifs, la continuité d'exploitation fait en effet partie des possibilités (légales) pour permettre une réalisation aux meilleures conditions possibles. Tant qu'il n'y a pas de fermeture de l'entreprise ni cessation de l'activité, le liquidateur peut, même sous le régime de l'article 40, retenir les règles d'évaluation établies dans une perspective de continuité.

La continuité comptable cessera d'exister lorsque les activités de l'entreprise auront été cédées, même dans une hypothèse de continuité, alors que ni la loi comptable, ni les lois coordonnées ne définissent l'entreprise comme une entité distincte, indépendante de celle de la société personne morale, et ce en dépit du rapport au Roi précédant l'arrêté royal du 8 octobre 1976.

11. L'application de règles d'évaluation modifiées conformément aux dispositions de l'article 40 n'aura pas nécessairement un impact négatif sur l'actif net de l'entreprise en difficultés, bien au contraire.

Dans la pratique, pour la plupart des composantes de la cession, la vente des actifs s'effectuera au moins à la valeur comptable et parfois même la valeur de marché des machines et des équipements dépassera la valeur comptable, sans même parler du fonds de commerce qui représente une plus-value pure et simple.

En outre, le commissaire-reviseur sera attentif à l'application de la CCT 32*bis*, telle que modifiée par la CCT 32*quater* du 19 décembre 1989 (rendue obligatoire par arrêté royal du 6 mars 1990) relative à la cession de l'entreprise, qui prévoit que normalement il ne faudra pas constituer de provision au titre de passif social, sauf au bénéfice des quelques travailleurs qui ne seraient pas repris (il résulte du texte de l'article 7 de la CCT 32*bis* que ne sont cédés que les droits et obligations qui résultent des contrats de travail qui ne cessent pas en vertu de la cession de l'entreprise). La cession de l'entreprise et le changement d'employeur ne constituent pas en effet, ni pour le cédant ni pour le cessionnaire, un motif de licenciement.

Pour que l'on puisse parler d'une cession au sens de la CCT 32*bis*, il suffirait que les activités de l'entreprise soient maintenues sous la forme d'une entité économiquement identifiable¹⁸.

12. Pour éviter de commettre des fautes qui pourraient engager sa responsabilité individuelle, le commissaire-reviseur, confronté à l'application éventuelle de l'article 40 de l'arrêté royal du 8 octobre 1976, devra éviter deux écueils:

- il se préoccupera d'identifier le moment du passage à la discontinuité, ce qui demandera un effort important de suivi, les clignotants n'étant pas (n'étant plus) toujours univoques et une telle situation pouvant se précipiter lorsque le crédit (dont une part non négligeable se fonde sur des perceptions subjectives et sur l'interprétation), s'effondre en raison d'une réaction de «sauve qui peut»;
- il signalera à temps toute violation des règles comptables – et donc des lois coordonnées – qu'il constaterait aux organes d'administration et, le cas échéant, à l'assemblée générale.

La première mission impose une attitude très professionnelle et un effort soutenu pour s'informer sur le processus de prise de décision économique au sein de l'entreprise¹⁹. Quant à la deuxième mission, elle risque de déboucher sur un conflit avec les organes d'administration et il n'est pas rare qu'à cette occasion des pressions s'exercent sur le commissaire-reviseur pour qu'il donne sa démission ou encore qu'il fasse l'objet d'une menace d'engager sa responsabilité vis-à-vis de la personne des administrateurs et/ou de la société.

Par ailleurs, le reviseur veillera à se faire informer de manière permanente, dès que l'entreprise se trouve «en difficultés» sur les mesures de redressement prises et surtout sur les réactions de tiers à tout projet de restructuration.

Je vise par là surtout l'obligation qu'a le reviseur d'intervenir, non seulement lorsqu'une décision de discontinuité a été prise par les organes compétents de la société, mais aussi lorsque cette situation résulte du défaut de réaction ou de décision du management.

13. Même s'il dispose des informations appropriées, dans ses efforts pour détecter et apprécier une situation de discontinuité involontaire, le reviseur devra tenir compte de l'évolution dans la législation, de la doctrine et surtout de la jurisprudence en matière d'obligation de continuité et de protection juridique des intérêts en cause dans l'entreprise en difficultés.

Des informations utiles – mais guère plus – peuvent être trouvées dans les nombreuses études consacrées à la prédiction de faillites (insolvabilité) dans les ouvrages économiques (avec les modèles y afférents) et dans les études traitant de la mise en œuvre des trois ratios clefs de l'état d'insolvabilité: la liquidité, la solvabilité et la rentabilité²⁰.

De lege lata et de lege ferenda, et surtout dans la jurisprudence, le reviseur trouvera des informations précieuses décrivant les circonstances dans lesquelles il faudra trancher en matière de rupture dans les règles comptables.

14. Dans le droit de la faillite, cette fracture se traduit sans doute par la distinction entre la situation de faillite virtuelle (qui débouchera inéluctablement sur la fermeture de l'entreprise lorsque la faillite sera prononcée) et l'entreprise en difficultés qui continue à rechercher la continuité.

La notion «d'entreprise en difficultés», comme celle d'entreprise, couvre des contenus très différents. Plusieurs auteurs²¹ n'ont pas manqué de souligner, à juste titre, son caractère trop flou. Nous ne pouvons souscrire à la thèse classique selon laquelle cette définition engloberait aussi bien l'entreprise qui doit faire face à des aléas malheureux et subir des pertes sans être pour autant (déjà) en déconfiture, que l'entreprise qui ne peut plus honorer toutes les créances exigibles et se trouve dans une situation de faillite virtuelle²². L'emploi du terme «entreprise» à lui seul déjà souligne la volonté de poursuivre la continuité, alors même que, comme nous l'avons vu, l'entreprise peut parfaitement survivre quand la société a disparu.

19. VAN RYN, J. et DIEUX, X., *R.P.S.*, 1989, p. 93: «Selon les principes généraux de la responsabilité civile, celui qui assume un rôle déterminé dans la société et se charge ainsi de remplir une certaine fonction sociale, doit en effet posséder les connaissances et les qualités requises pour l'exercice normal de cette fonction».

20. Voir e.a.: OOGHE, H. et VAN WYMEERSCH, CH., *Financiële analyse van ondernemingen*, I, Anvers, Stenfert Kroese, H.E., 1985, p. 308; DE JONG, S.E., *De voorzienbaarheid van overlevingskansen van ondernemingen*, T.V.V.S., 1986, p. 244; HEIREWIJN, Y., *Financiële analyse en continuïteit van de onderneming*, dans le recueil «*Ondememingscontinuïteit*», 13 octobre 1986.

21. SCHANS, J., *Poging tot omschrijving van de onderneming als rechtssubject*, *R.W.*, 1979-1980, p. 2379.

22. PALLUSSEAU, J. et al., *La cession d'entreprise*, *Dalloz*, 1989, p. 86.

Dans le droit futur sur le sursis de paiement, il est renvoyé expressément à l'intérêt collectif qui existe à poursuivre les activités de l'entreprise, vu les effets sur l'emploi et le chiffre d'affaires²³.

La situation de faillite virtuelle suppose que l'entreprise ait cessé ses paiements et ne peut plus obtenir de crédit pour honorer ses paiements. Il en résultera une situation de concours entre les créanciers s'accompagnant dans de nombreux cas d'un manque de fonds propres, même si leur évaluation est faite dans une perspective de continuité.

Pour ce motif, la situation d'une entreprise en difficultés n'a rien à voir avec celle d'une faillite virtuelle qui doit déboucher sur la disparition économique de l'entreprise. Cette distinction se retrouve dans les termes suivants dans le projet du gouvernement relatif au concordat judiciaire: Si le débiteur «ne peut temporairement acquitter ses dettes ou si la continuité de son entreprise est menacée par des difficultés pouvant conduire, à plus ou moins bref délai, à une cessation de paiement» (article 8).

15. En cas de faillite virtuelle et en l'absence d'un aveu de faillite, les tribunaux sont tenus d'intervenir dans la vie de l'entreprise pour protéger les droits des tiers²⁴.

C'est à ce moment que devra intervenir le commissaire-reviseur qui ne pourra rester à l'écart dans le débat sur l'existence d'une possibilité de survie ou l'irréversibilité de l'état de faillite virtuelle. Les grandes orientations qui se dégagent de la jurisprudence d'une part à propos de l'attitude abusive du conseil d'administration pour maintenir à tout prix la continuité de l'entreprise, et d'autre part du devoir pour chaque entrepreneur d'assurer la pérennité de l'entreprise, guideront à cet égard le commissaire-reviseur qui se préoccupe de sa responsabilité spécifique et personnelle en la matière.

Au titre de norme générale de conduite, on retiendra donc que la continuité de l'entreprise ne peut être poursuivie en lésant le patrimoine des tiers²⁵.

Sous l'impulsion de la doctrine, la jurisprudence a redécouvert le principe de l'appréciation marginale: le juge devra respecter le droit de l'administrateur à une marge de manœuvre dans sa gestion et ne peut sanctionner les fautes qui dépasseraient les marges à l'intérieur desquelles des administrateurs compétents, avisés et raisonnables peuvent différer d'opinion quant à la politique à suivre. En ce qui concerne la situation délicate du commissaire-reviseur, il faut pour le moins admettre que sur la base de son expérience et de sa connaissance concrète de sa situation, il aurait pu porter un autre jugement. À cet égard, les

23. Exposé des motifs, article 10, *Doc. parl.*, Chambre, 1993/94, n°1046/1.

24. Com. Bruxelles, 6 mars 1986, *R.G.* n°2331/85 F: «Que le tribunal **doit** prononcer la faillite lorsque les conditions légales de celle-ci sont réunies; que ce régime légal est d'ordre public, la déclaration de faillite étant une institution essentielle dans l'organisation économique, que les travaux préparatoires de la loi sur les faillites présentent la déclaration de faillite comme une précaution que la loi prend contre les faillis qui pour n'importe quel motif, prolongent leur agonie au détriment de tout ou partie des créanciers, ...».

25. Mons, 25 mai 1985, *R.P.S.*, p. 261: «Que la poursuite d'une activité gravement déficitaire au-delà du raisonnable constitue une faute des administrateurs qui, en plus de la méconnaissance des intérêts de la société, méconnaissent en la circonstance ceux des tiers; qu'un administrateur de société prudent et avisé ne peut se désintéresser des conséquences dommageables qui résulteront à coup sûr pour les créanciers, de la poursuite d'une activité, alors que tout espoir d'un redressement est perdu, que l'obstination ne peut conduire qu'à amplifier les pertes; que les conséquences dommageables d'une pareille attitude sont évidemment prévisibles».

tribunaux admettent que le conseiller externe doit pouvoir disposer d'un certain temps pour se rendre compte de l'évolution des affaires²⁶.

Grâce au concept d'appréciation marginale, les tribunaux tentent de trouver un équilibre entre l'obligation de communication, théoriquement très contraignante et qui vise la protection des créanciers, et les efforts légitimes de l'entrepreneur qui vise à sauvegarder l'activité de son entreprise sur le marché²⁷.

On a souligné également, et à juste titre, que pour évaluer la légitimité des tentatives visant à sauvegarder la continuité, il y a lieu de prendre en compte les circonstances qui prévalaient au moment de la décision²⁸.

16. Le mécanisme de protection prévu dans les articles 103 et 104 LCSC présume que la continuité d'exploitation est compromise à la suite d'une diminution de l'actif net par suite de pertes. Tout comme pour la fixation de la date de la faillite virtuelle, toute conclusion automatique est condamnable.

La faillite virtuelle se caractérise en effet par une situation d'illiquidité que la jurisprudence traduit comme étant la cessation des paiements de manière durable, ce phénomène étant visible et observable.

L'exclusion de simples difficultés de paiement qui seraient de nature provisoire parmi les critères de faillite, a pour effet que la solvabilité et le rendement joueront un rôle important: si l'exploitation est rentable, l'entreprise pourra tôt ou tard être sauvée. C'est la raison pour laquelle l'attitude des créanciers sera considérée comme un facteur déterminant dans l'appréciation de la discontinuité.

Dans le mécanisme de l'article 103 LCSC, cette attitude n'est nullement prise en compte, ce qui réduit fortement son importance en tant qu'instrument d'évaluation ou de prévention de faillite.

Si le conseil d'administration établit un plan de liquidité susceptible d'adapter les dépenses aux recettes – à condition qu'il existe un cash flow positif et que les créanciers soient disposés à retarder les échéances en fonction de ce plan- le critère de la solvabilité de l'article 103 cessera d'être pertinent comme présomption d'une situation de faillite virtuelle. Un administrateur pourra prendre le risque de poursuivre une politique de continuité malgré le fait que pendant une période plus ou moins longue les fonds propres seront négatifs, à

26. Corr. Bruxelles, 11 mars 1992, *inédit*, n°01515.

27. Corr. Bruxelles, 26 septembre 1991, *inédit*, n°5308: «La loi impose la déclaration de la cessation de paiement dans un très bref délai; que si l'on considère qu'il est pratiquement impossible de respecter ce délai, il n'en reste pas moins que l'intention du législateur est parfaitement claire: un commerçant mis en difficultés, doit réagir promptement et ne pas chercher pendant des mois (en l'occurrence, plus d'un an) des expédients pour tenter de sauver son affaire; que cette exigence contraignante de déclaration dans les quatre jours vise incontestablement la protection des créanciers et ne peut donc être présentée comme irréaliste». (traduction)

28. Bruxelles, 22 février 1993, *inédit*, R.G., n°1519/83: «Qu'il apparaît en réalité des éléments de la cause que le premier appelant qui, après un début modeste en 1928, a pu développer pendant 45 ans ses affaires de manière remarquable, jusqu'à procurer 900 emplois dans des sociétés principalement créées par lui, a été victime en 1978 et 1979 non seulement d'une modification de conjoncture, mais d'une profonde crise structurelle dans l'industrie du disque qui partout dans le monde s'est effondrée, jusqu'à provoquer la chute de géants».

condition que les chances de survie soient réelles, le résultat d'exploitation étant positif et les créanciers ne s'y opposant pas²⁹.

17. Mais les administrateurs qui se trouvent en situation de déficit et qui prolongeront leurs activités avec des fonds propres négatifs ne pourront pas toujours compter sur la même compréhension, et notamment s'il s'avère ultérieurement qu'il y a eu manipulation de la comptabilité – et que le commissaire-reviseur s'y était opposé – pour tenter de survivre dans leur propre intérêt³⁰.

Les réévaluations d'actifs immobilisés paraissent très risquées dans les entreprises devant faire face à des difficultés et dont la situation a évolué en une situation de discontinuité.

Parfois, ces réévaluations sont considérées par les tribunaux comme du «window dressing» et alors, il n'y plus qu'un petit pas vers la volonté de tromper les tiers par la diffusion d'informations trompeuses destinées à tenter de maintenir l'entreprise sur le marché. Le rôle du commissaire-reviseur qui doit veiller au respect de la loi comptable et plus particulièrement de l'article 40 de l'arrêté royal du 8 octobre 1976, apparaîtra alors comme central: la surveillance constante de la rentabilité et du taux d'endettement font partie de sa mission au sein de l'entreprise en difficultés. Cette exigence est d'autant plus importante que la possibilité de réalisation ultérieure à une valeur supérieure à la valeur réévaluée sera envisageable. Les cours et tribunaux n'hésitent pas à qualifier comme trop superficiels les rapports d'évaluation établis par les bailleurs de fonds³¹.

Cette rigueur ne peut qu'inciter à une prudence extrême dans le traitement du problème de la modification des règles d'évaluation dans les circonstances d'une absence de rentabilité et d'un endettement considérable d'une entreprise en difficultés.

18. D'autre part, il faut aussi poser la question de la responsabilité du conseil d'administration – et donc du commissaire-reviseur qui ne ferait pas d'observations – s'il décidait de provoquer au profit des administrateurs, une faillite artificielle par la modification des règles d'évaluation résultant d'une «selffulfilling prophecy» en vue de faire disparaître la société au détriment de tiers³².

29. Com. Gand, 26 mars 1993, *R.D.C.*, 1993, p. 935: «... le résultat final effectif de l'activité d'exploitation est passé de -328 millions pour l'exercice 1978 à -114 millions pour l'exercice 1979. Cette évolution favorable dénote de réelles chances de survie ... En tout état de cause, les curateurs n'apportent nullement la preuve que les administrateurs savaient ou auraient dû savoir que leur décision de poursuivre les activités déficitaires n'avait aucune chance d'aboutir.» (*traduction*)

30. Com. Bruxelles, 8 juin 1989, *inédit*, *R.G.*, n°4524 et 4525/87: «... dès le mois de janvier 1981, le capital libéré - et donc les fonds propres disponibles pour l'entreprise - était inférieur aux pertes enregistrées, ce qui implique que l'entreprise travaillait exclusivement avec des fonds de tiers pour une exploitation courante déficitaire ... les administrateurs en collège ont ignoré purement et simplement les mises en garde pertinentes du commissaire, en recourant unanimement à des artifices comptables en omettant ensuite - sachant que les ventes allaient mal - d'établir un compte d'exploitation intermédiaire et un état actif et passif pour échapper ainsi à la réalité économique. Ce n'est pas sans un certain cynisme qu'ils ont soutenu que la part de capital encore à libérer serait appelée «dès que le besoin immédiat s'en ferait ressentir.» (*traduction*) et Anvers, *Corr.*, 21 juin 1995, arrêt n°923: «que l'intention frauduleuse ressort des négligences dans la comptabilité et dans les comptes annuels contrôlables, si bien qu'il s'agit incontestablement d'un délit intentionnel en vue d'un détournement frauduleux d'actifs à des fins privées.» (*traduction*)

31. Bruxelles, *corr.*, 30 mars 1995, arrêt n°421: «Attendu qu'il y a lieu de rappeler, en réponse à l'argumentation du prévenu, la rapidité sinon la légèreté pratiquée par la Kredietbank dans l'évaluation des immeubles, ...».

32. La doctrine fait observer prudemment à ce propos qu'une telle décision «provoquée» de discontinuité perturbe la représentation des conditions de faillite - voir VEROUGSTRAETE, I., *Wettelijke criteria van discontinuïteit*, dans *Ondernemingscontinuïteit*, 1983, p. 278-279.

C'est à juste titre que les tribunaux se réservent le droit de prononcer la faillite après avoir confronté la situation réelle aux conditions de faillite.

Le cas échéant, un jugement rejetant la faillite sera rendu en renvoyant à l'absence d'indices de méfiance de la part des cocontractants, à la maîtrise de la structure des coûts, à la rentabilité, à la nature passagère des difficultés, etc.³³ On souligne également que le premier devoir des dirigeants de l'entreprise est d'assurer la continuité de l'entreprise³⁴, sans négliger le problème des règles d'évaluation³⁵. S'il s'avère que la discontinuité est provoquée sans motif, on ne manquera pas de souligner qu'une telle décision, selon les circonstances, peut être de nature à «léser gravement tous ceux qui sont associés à l'entreprise»³⁶.

19. Tous ces critères de continuité (de discontinuité) doivent être vérifiés par le commissaire-reviseur à la lumière de ses connaissances professionnelles et de l'expérience des circonstances concrètes de l'entreprise; comme nous l'avons souligné précédemment, le commissaire qui s'acquitte dûment de sa mission, c'est-à-dire de manière indépendante et en conformité avec les règles applicables à la profession de réviseur d'entreprises, sera informé de la situation réelle de l'entreprise et sera associé activement à la décision de continuité de l'exploitation³⁷.

Ceci veut dire qu'il ne pourra pas se contenter d'analyser annuellement, à l'occasion de son rapport de révision, la situation de l'analyse des ratios pour s'assurer que l'hypothèse de la continuité se justifiera encore au cours de l'exercice suivant, et qu'il devra intervenir lorsqu'il estime en son âme et conscience que la réalité d'un glissement vers la situation de discontinuité est devenue inéluctable. L'obligation faite aux administrateurs d'établir un état actif et passif semestriel³⁸ constituera à cet égard un instrument utile et aussi une excellente occasion pour discuter avec le management de la décision de continuité (ou de discontinuité) de l'exploitation.

Dans ces circonstances, le réviseur sera bien inspiré de formuler ses recommandations au management dans une lettre qu'il adressera au conseil d'administration.

S'il ne fait que formuler des réserves et, *a fortiori*, lorsqu'il fournit une déclaration sans réserves, les tiers seront fondés à admettre qu'en l'absence des circonstances évoquées dans la réserve, il n'y aura pas de problème de continuité jusqu'au prochain audit.

Si dans l'intervalle entre deux contrôles, il s'avère que l'entreprise ne peut se maintenir à flot, qu'un crédit artificiel a été construit (surendettement envers les administrations

33. Com. Bruxelles, 6 mars 1986, *inédit*, R.G., n°2331/85: «Attendu qu'un simple état de gêne temporaire de trésorerie ou un simple resserrement provisoire de liquidités ne suffisent pas; qu'il n'est pas démontré que la société est dans l'impossibilité de payer ses dettes échues, impayées et incontestables.»

34. Gand, 13 janvier 1995, R.G., n°47.204: «Considérant qu'il relève de la responsabilité première d'un administrateur de prendre les mesures nécessaires pour assurer la continuité de l'entreprise». (*traduction*)

35. Com., St-Nicolas, division Termonde, 30 septembre 1992, R.D.C., 1992, p. 1027: «Il ne ressort ni de la situation financière, ni des décisions prises par des tiers, que l'entreprise se trouverait dans une situation de discontinuité, si bien qu'il y a lieu d'effectuer toutes les évaluations en se fondant sur les règles de la continuité d'exploitation». (*traduction*)

36. Com., St-Nicolas, division Termonde, 30 septembre 1992, déjà cité.

37. Gand, 13 janvier 1995, arrêt n°47.204; Mons, 16 mai 1979, R.P.S., p. 191: «... le juge est en droit d'exiger du commissaire-reviseur une compétence et une indépendance plus étendue que celle du commissaire ordinaire».

38. Article 64sexies, § 5 LCSC.

publiques) et que, d'une manière générale, il n'y a plus de moyens, même à terme, pour apurer les dettes, le commissaire-reviseur ne peut rester passif, c'est-à-dire omettre de prendre une initiative en vue d'inciter l'entreprise, qui est virtuellement en faillite, à adapter ses règles d'évaluation à cette situation nouvelle.

20. Le plus souvent, les conseillers externes et les réviseurs d'entreprises en particulier en raison de leur rôle social propre, ne rencontreront que peu de compréhension lorsqu'ils ont affaire à des administrateurs peu scrupuleux, ceci se comprend aisément. Les tribunaux constatent en effet souvent que les dommages subis par le patrimoine et/ou par les tiers, ne se seraient pas produits sans leur collaboration ou leur défaillance coupable.

L'indignation des créanciers se retournerait à juste titre contre les experts-comptables ou réviseurs qui pendant des mois et des années ont contribué à dresser un écran de fumée sur l'existence ou le maintien d'actifs essentiels de la société dans son bilan³⁹.

On attend certainement de l'expert comptable et du réviseur qu'ils adoptent une attitude très critique lorsque, dans la zone grise, des moyens sont détournés de la société pour y substituer des créances (sur des actionnaires ou des administrateurs non solvables), fût-ce pour procéder à une augmentation de capital⁴⁰ ou lorsque les dirigeants essaient de donner une image fidèle sur la base de données incomplètes⁴¹.

Bruxelles, le 29 avril 1996

39. Anvers (Corr.), 21 juin 1995, arrêt n°923: «qu'un expert-comptable ne peut faire figurer des montants dans les comptes annuels qu'après vérification détaillée; qu'il ne peut se cacher derrière des données erronées ou faussées qui lui auraient été communiquées par des tiers, que par ses connaissances, son expérience et son autorité, il confère une crédibilité à des faux commis par d'autres.» (*traduction*)

40. Bruxelles (Corr.), 10 janvier 1994, arrêt n°23.

41. Bruxelles (Corr.), 11 mars 1992, n°1515: «Comment le comptable qui se prend tant soit peu au sérieux pourrait-il admettre qu'il doive établir une comptabilité de façade sur la base de données manifestement incomplètes, dont il sait qu'elles le sont et ne donnent pas un image fidèle et complète, comptabilité qu'il faut globalement qualifier de faussée, comment pourrait-il prêter son concours à une telle entreprise vouée à la faillite, puisque les gérants étaient des magouilleurs, tant du point de vue commercial qu'administratif.» (*traduction*)

DEVOIRS ET RESPONSABILITÉS DES COMMISSAIRES-REVISEURS EN CAS DE FRAUDE

Xavier DIEUX
Avocat
Chargé de cours à l'U.L.B.

1. La révision d'entreprise et la fraude – Aperçu général	53
2. Révision de l'information financière et prévention des fraudes	54
3. Révision de l'information financière et détection des fraudes – Position de la question	56
4. Détection des fraudes (suite) – Normes et recommandations de révision	57
5. Détection des fraudes (suite) – Droit commun – Responsabilité civile	59
6. Droit commun (suite) – Responsabilité pénale	61
7. Révision d'entreprises et révélation des fraudes – Principes	62
8. Révélation des fraudes – Application du principe	63
9. Portée de la dispense prévue par l'article 65, 6°	64
10. Fraudes étrangères à la présentation de l'information financière	65
11. Atténuation du risque de révision par les notions de dommage et lien de causalité	65
12. Appréciations finales	66

1. La révision d'entreprise et la fraude – Aperçu général

Suivant la doctrine comptable consacrée par le Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises, la fraude doit s'entendre, dans le contexte de la révision d'entreprises, d'une manière spécifique. Il s'agit de «*la présentation volontairement erronée de l'information financière par une ou plusieurs personnes membres de la direction ou du personnel, ou par des tiers, par suite de manipulations des registres ou documents, détournements d'actifs, enregistrements d'opérations fictives, falsifications des évaluations, etc...*»¹.

En réalité, le phénomène de la fraude, auquel le réviseur d'entreprises peut être confronté, est plus large. Il ne concerne pas seulement la présentation comme telle de l'information financière; il englobe aussi, plus généralement, toute violation délibérée d'une loi, d'une réglementation, voire des statuts sociaux, susceptible d'influencer l'élaboration de cette information et les qualités qu'elle doit revêtir pour ceux auxquels elle est destinée². La présente communication a pour objet d'examiner quels sont les devoirs et responsabilités des commissaires en présence de ce phénomène, sur lequel l'attention des praticiens s'est focalisée depuis quelque temps, à la suite de plusieurs affaires retentissantes.

1. IRE, *Rapport annuel*, 1994, p. 93.- Dans le même sens, voy. H. OLMIER, La fraude et le réviseur d'entreprises, in *L'entreprise face à la fraude*, 1995, p.4.- P. KILESTE et M. CALLUWAERTS, La responsabilité du réviseur d'entreprises, notamment en cas de fraude, in *Annuaire AEDBF*, 1995, p. 216, n°109.- D'autres définitions semblables sont proposées en droit comparé, comme le relèvent MM. KILESTE et CALLUWAERTS, op. cit., p. 216, note 93.- Adde K. GEENS, Conclusions générales, in *Annuaire AEDBF*, 1995, p. 250.

2. Sur la responsabilité du réviseur à propos des infractions aux lois coordonnées ou à d'autres législations, qui n'ont aucune répercussion sur l'information financière, voy. *infra*, n°10.

Les préoccupations que ceux-ci nourrissent à cet égard peuvent assurément se comprendre, car il n'est pas sûr que les spécificités de la mission de révision soient aisément et spontanément accessibles à tous ceux auxquels l'information financière est destinée. Peut-être existe-t-il même en ce domaine un fossé important entre ce que le public croit pouvoir attendre de la révision d'entreprises et la façon dont celle-ci est conçue par le droit positif³. Qu'en pareil contexte, on souhaite mettre les choses au point est parfaitement légitime.

En l'état actuel du droit positif, la position du reviseur face à la fraude, entendue dans le sens que nous venons d'indiquer, n'appelle pas, à vrai dire, un traitement catégoriquement spécifique. D'une manière générale, l'objectif final de la révision, et de la révision des comptes annuels en particulier, reste, dans tous les cas, le même: «déterminer si la comptabilité est tenue et si les comptes annuels sont établis conformément aux dispositions légales et réglementaires applicables, si ces comptes annuels donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de la société, compte tenu des dispositions légales et réglementaires qui les régissent, et si les justifications données dans l'annexe sont adéquates» (article 65 des lois coord.)⁴.

En réalité, si la fraude se présente sous un jour particulier dans le contexte de la révision d'entreprise, c'est uniquement, à notre avis, parce qu'elle est susceptible de donner lieu à l'application de sanctions pénales, à l'encontre de ceux qui en sont les auteurs. Il s'agit certes là d'une particularité impressionnante en fait, qui justifie que la position du reviseur soit clarifiée, afin de lui éviter d'avoir à partager le sort de ces derniers.

Mais globalement et sous réserve de quelques nuances dans l'application concrète de règles dont la substance n'est pas propre à ce type de situations, la portée des devoirs et des responsabilités incombant au reviseur en de telles circonstances n'est pas, *en droit*, modifiée, du seul fait qu'une erreur dans la confection de l'information financière a été commise délibérément.

La doctrine comptable et révisorale le confirme: par exemple, la recommandation de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises concernant le «risque de révision», englobe, sans les différencier, dans le «risque d'inexactitude significative», appelé aussi «risque inhérent», les inexactitudes consécutives «à une erreur volontaire ou involontaire ou à une fraude»⁵.

2. Révision de l'information financière et prévention des fraudes

Après un siècle de tâtonnements⁶, le législateur – par l'effet conjugué de la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises, de la loi du 21

3. K. GEENS, op. cit., p. 249 et la référence à I. GRAY, The audit expectations gap: a consideration of reasons for existence and pressures for change - Rapport à la 17^{ème} session annuelle de l'association européenne de la comptabilité.

4. Voy. également les normes générales de révision adoptées par le Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises le 2 décembre 1983, *Vade Mecum*, 1995, Tome II, p. 174 et suivantes.

5. *Vade Mecum* publié par l'Institut des Reviseurs d'Entreprises, Tome II, 1995, p. 271.

6. Sur les imperfections de la situation issue de la loi de 18 mai 1873 sur les sociétés commerciales, même après la loi du 1^{er} décembre 1953, et la création de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises par la loi du 22 juillet 1953, voy. J. VAN RYN, t. 1^{er}, 1^{ère} éd., n°657.- La politique de contrôle des entreprises et son évolution, *Ann. Dr. Liège*, 1985, p. 7.- P. VAN OMMESLAGHE, Le régime des sociétés par actions et leur administration en droit comparé, n°70.

février 1985 sur le revisorat d'entreprise et l'expertise comptable, ainsi que des instruments qui les ont ultérieurement complétés ou aménagés⁷ – a doté notre droit positif de l'armature qui lui avait, jusque là, fait défaut, dans le domaine des informations financières et comptables et de leur révision.

Un des apports de cet arsenal législatif et réglementaire a consisté dans la définition, nettement plus circonstanciée qu'elle ne l'était autrefois⁸, de la mission de l'organe de surveillance dans la plupart des sociétés commerciales. Comme souvent, c'est au titre de la société anonyme que les règles sont exposées⁹, le législateur y renvoyant pour ce qui concerne les autres formes sociales qu'il estime opportun de soumettre au même régime¹⁰.

Dans l'état actuel des choses, les commissaires ne sont pas légalement investis d'une mission, point autrement circonscrite, «de surveillance de la société», comme ce paraissait jadis être le cas, même si cette mission générale n'avait pratiquement jamais été mise en pratique. C'est le contrôle de la situation financière de l'entreprise, des comptes annuels, et de la régularité au regard des lois coordonnées et des statuts¹¹, qui constitue aujourd'hui la mission générale du reviseur, complétée par des missions épisodiques, il est vrai de plus en plus nombreuses, concernant certaines opérations que la loi réglemente spécialement¹².

L'observation est déterminante, pour l'appréciation du degré d'implication, qu'il est légitime d'imposer au reviseur d'entreprises, dans le fonctionnement social. Il en résulte en effet qu'il n'appartient pas à l'organe de contrôle de concevoir et de mettre en place les procédures et systèmes de fonctionnement et de contrôle interne, destinés à la prévention des fraudes. Ces devoirs entrent au contraire dans la sphère des compétences de l'organe d'administration. C'est dès lors ce dernier, et lui seul, qui doit en assumer la responsabilité¹³.

Cette distinction étanche entre les compétences de cet organe et celle des commissaires est conforme au système de répartition des pouvoirs entre les différents organes sociaux, que les lois coord. sur les sociétés commerciales consacrent¹⁴. Elle est, à juste titre, confirmée par les normes générales de révision adoptées par le Conseil de l'Institut des Reviseurs

7. Voy., en particulier, l'arrêté royal du 8 octobre 1976 relatif aux comptes annuels des entreprises tel qu'il a été à plusieurs reprises complété, l'arrêté royal du 6 mars 1990 relatif aux comptes consolidés des entreprises, et l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des reviseurs d'entreprises.
8. Sur le régime antérieur, voy. J. VAN RYN, étude citée, in *Ann. Frc. Dr. Liège*, 1985, p. 7 et suivantes.
9. Article 64, 64bis à 64octies et 65 des lois coordonnées.
10. Article 107, pour les sociétés en commandite par actions - Article 134 pour les sociétés privées à responsabilité limitée - Article 147octies pour la société coopérative à responsabilité limitée.
11. Suivant l'article 3 de l'arrêté royal du 8 octobre 1976, «les comptes annuels doivent donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière ainsi que du résultat de l'entreprise». Le contrôle de la situation financière de la société, au sens de l'article 64 des lois coord., est cependant plus large que le contrôle des comptes annuels (voy. à cet égard le *Vade Mecum* publié par l'Institut des Reviseurs d'Entreprises [1995], p. 364 et la référence à la circulaire C.007/82 du 19 novembre 1982). - Adde A. BENOÎT-MOURY, Les pouvoirs et les responsabilités des commissaires, *RPS*, 1985, p. 14.
12. Voy. P-A. FORTIERS et M. VON KUEGELGEN, La responsabilité civile des reviseurs et des experts comptables, *Rev. Dr. ULB*, n°6, 1992, p. 10 et la note 1.- P. KILESTE et M. CALUWAERTS, La responsabilité du reviseur d'entreprises, notamment en cas de fraude, *Annuaire de l'AEDBF*, 1995, p. 190.
13. IRE, *Rapport annuel*, 1994, spécialement p. 93.- H. OLMER, op. cit., n°3.1.- P. KILESTE et M. CALUWAERTS, op. cit., spécialement p. 197, n°24 et suivants.- En ce sens, et à juste titre selon nous, Com. Bruges, 13 février 1984, *RPS*, 1984, p. 198.
14. Sur le caractère d'ordre public de ce système légal de répartition, voy. P. VAN OMMESLAGHE et X. DIEUX, Examen de jurisprudence - Les sociétés commerciales, *RCJB*, 1992, p. 643, n°30 et les références.

d'Entreprises¹⁵, qui s'imposent comme telles à leurs destinataires, conformément à l'article 2 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises¹⁶.

Tant en vertu de celles-ci qu'en vertu du droit des sociétés, les commissaires exèderaient donc leurs pouvoirs de contrôle externe, et s'exposeraient en outre au risque d'être considérés comme administrateurs ou gérants de fait¹⁷, en s'immiscant dans l'élaboration et dans la mise en œuvre des procédures de contrôle interne. Corrélativement, aucune responsabilité, ni civile, ni pénale, ne saurait leur être mise à charge, pour le seul motif que le système de prévention interne des fraudes serait défaillant. Ce premier point ne devrait pas prêter à discussions.

3. Révision de l'information financière et détection des fraudes – Position de la question

Les mêmes principes doivent être respectés, pour déterminer les devoirs et responsabilités du réviseur concernant la détection des fraudes, au sens défini ci-dessus (*supra*, n°1). Ils impliquent que l'organe d'administration est sans conteste l'organe compétent en cette matière également¹⁸ et que toute négligence dans la surveillance interne, au regard des standards de bon comportement sur lesquels les administrateurs ou gérants d'une entreprise économique doivent calquer leur attitude, est susceptible d'engager leur responsabilité civile, soit envers la société, soit envers les tiers sur la base des articles 1382 ou 1383 du Code civil – pour autant bien entendu que les autres conditions de toute responsabilité civile soient réunies (dommage et lien de causalité).

Mais la question se pose de savoir s'il n'entre pas également, et au second degré en quelque sorte, dans la mission de l'organe de contrôle externe de détecter les fraudes, eu égard à l'objectif final de cette mission tel que défini notamment par les lois coordonnées sur les sociétés commerciales (*supra*, n°1).

Est-il, en d'autres termes, concevable, que les commissaires puissent attester la régularité et la fidélité des comptes annuels, comme le prévoit en particulier l'article 65 des lois coord., sans s'être au préalable assuré que les informations sur lesquelles ils ont à se prononcer sont exemptes de fraude ? Eu égard à leur étendue, les pouvoirs que la loi confère

15. Voy. le *Vade Mecum* précité, spécialement p. 176, n°1.3.3 et p. 180, n°2.4.

16. L'opinion opposée, exprimée naguère par M. le Conseiller I. VEROUSTRÆTE (Le contrôle financier des sociétés anonymes, in *Les sociétés commerciales* [Jeune Barreau de Bruxelles, 1985], spécialement p. 269, n°8 et 9), ne nous paraît en tout cas plus pouvoir être suivie, depuis l'entrée en vigueur de l'arrêté royal cité au texte. On échappe ainsi à la controverse relative à la force contraignante des normes dites «para-légales»: voy., à ce sujet, notre étude, Le contrat - Objet et instrument de dirigisme, in *Les obligations contractuelles* (1984), p. 340, n°25, ainsi que P. VAN OMMESLAGHE et X. DIEUX, Examen de jurisprudence - les sociétés commerciales, *RCJB*, 1993, p. 723, n°106.

17. P. VAN OMMESLAGHE, La responsabilité des professionnels de la comptabilité et de la révision comptable, *Rev. Belge de la Comptabilité et de l'Informatique*, 1981, spécialement p. 8.- Sur les développements de la notion d'administration de fait, dans la jurisprudence récente, voy. P. VAN OMMESLAGHE et X. DIEUX, Examen de jurisprudence - Les sociétés commerciales, *RCJB*, 1993, p. 791, n°130.

18. Telle est la position adoptée à juste titre par le Conseil de l'Institut: IRE, *Rapport annuel*, 1994, p. 93.

au commissaire n'ont-ils pas pour corollaire l'obligation pour lui de les exercer de manière à détecter les fraudes¹⁹ ?

Le problème n'est pas neuf, même s'il connaît, ces temps derniers, un regain d'actualité. À juste titre, la doctrine, et l'autorité de contrôle en matière de révision, lui ont jusqu'à présent réservé une solution nuancée²⁰, qui conserve, par les temps qui courent, toute sa pertinence, même si elle n'est pas absolument à l'abri d'évolutions, eu égard aux dispositions quelque peu contradictoires de la loi en ce qui concerne la répartition des compétences entre cette autorité de contrôle et le pouvoir judiciaire pour la définition des «normes de révision» (*Infra*, n°5).

4. Détection des fraudes (suite) – Normes et recommandations de révision

Suivant les normes générales de révision, auxquelles nous nous sommes référés déjà, «la révision comptable normale n'est pas censée garantir que toute fraude sera détectée et le reviseur n'est pas censée la dépister» (norme 1.3.4)²¹. De plus «le contrôle externe ne pourra en aucun cas remplacer le contrôle interne» (norme 2.4)²². Néanmoins, «lorsqu'un reviseur effectue sa mission, il doit tenir compte de la possibilité de fraude et la révision sera conçue de telle façon qu'il puisse raisonnablement espérer détecter les altérations significatives dans les états financiers, découlant d'une fraude»²³.

Ces normes sont complétées par diverses recommandations élaborées par le Conseil de l'Institut. Un arsenal de préceptes assez sophistiqué en résulte, fondé sur l'idée que la mission de révision n'a pas pour objectif d'assurer «l'exactitude» absolue de l'information financière, mais sa fiabilité, pour ceux auxquels elles est destinée et dont le jugement ou les décisions seront influencés par elle²⁴.

D'autre part, eu égard à la matière première de cette information, toute mission de révision est, par nature, exposée à un risque d'erreur qui n'est, en règle, pas absolument évitable²⁵.

19. Sur l'idée générale selon laquelle, en droit de la responsabilité, les pouvoirs, et plus généralement les prérogatives fonctionnelles, sont aussi des devoirs: voy. not. R-O. DALCO et A. D'LETEREN, Autorité disciplinaire, devoir de surveillance, responsabilité, *RCJB*, 1976, p. 175, n°9.

20. IRE, *Rapport annuel*, 1994, p. 93.- P. VANOMMESLAGHE, op. cit., p. 9.- H. OLIVIER, op. cit., n°3.

21. *Vade Mecum* précité, p. 176.

22. *Vade Mecum* précité, spécialement p. 180.

23. *Vade Mecum* précité, spécialement p. 176.

24. «Une inexactitude deviendra significative pour le jugement que le reviseur doit porter sur les comptes annuels, dès l'instant où les critères de l'importance relative sont rencontrés» et «l'importance relative découle de la nature ou de l'amplitude d'une inexactitude (résultant d'une erreur, d'une omission ou d'une fraude), dans la mesure où, en fonction des circonstances, il est probable que le jugement d'une personne raisonnable s'appuyant sur l'information financière sera influencé par cette inexactitude»: *Vade Mecum*, précité, p. 270.- Sur le concept, abondamment discuté, d'image fidèle, voy. H. OLIVIER, Introduction générale au colloque «Nouvelles orientations du droit comptable», 1994, spécialement p. 9 et suivantes et les références.- W. VAN GERVEN et A. DEWAELE, Goede trouw en getrouw beeld, in *Mélanges Ronse*, p. 103.

25. La recommandation du 3 décembre 1993 rappelle ainsi, à titre liminaire, que «le droit comptable intègre le concept d'appropriation et non d'exactitude. On citera comme exemple: comptabilité appropriée, plan comptable adapté, évaluation prudente, sincère et de bonne foi, risques prévisibles, pertes éventuelles, image fidèle, etc...»: *Vade Mecum* précité, spécialement p. 269.- L'observation est classique et l'on se rappelle le vif émoi causé par un arrêt de la Cour de cassation du 12 novembre 1957 (*Pas.*, 1958, I, 254), qui avait consacré le critère de l'exactitude, à propos de l'évaluation de marchandises en stock (voy. à ce sujet H-P. LEMAÎTRE, La réforme de la comptabilité et des comptes annuels des entreprises belges, *RTDC*, 1981, spécialement p.644, n°26 et suivants).

Du point de vue de la finalité de la mission de révision et de la détection des erreurs, la circonstance qu'une erreur est délibérée ou accidentelle n'implique pas un traitement catégoriquement différent (*supra*, n°1 *in fine*). Plus généralement, le réviseur d'entreprises ne doit pas entamer sa mission en soupçonnant que des fraudes ont été commises, même s'il ne doit pas témoigner d'une confiance aveugle et béate²⁶.

Dès lors, dans l'élaboration de sa «*stratégie de révision*», le commissaire doit procéder à une évaluation spécifique du «*risque de révision*» dans toutes ses composantes, en ce compris les risques liés au «*contrôle interne*», le contrôle externe devant être d'autant plus vigilant que les risques ainsi identifiés sont grands. L'objectif de celui-ci «*n'en devient pas pour autant le dépistage des fraudes*», mais le réviseur a l'obligation de «*sélectionner des techniques de révision susceptibles de réduire le risque de non détection à un niveau acceptable*»²⁷.

La constatation d'un système de contrôle interne insuffisant ou insuffisamment performant, ou encore la découverte d'une fraude, devront l'inciter à une circonspection plus grande et à intensifier les tests de validation. En particulier, la nature de l'erreur délibérée, même si sa résonance sur l'information financière est quantitativement faible, nous paraîtrait à elle seule justifier cette intensification, conformément aux recommandations ci-dessus évoquées²⁸. Mais le réviseur n'a pas pour autant l'obligation de se substituer purement et simplement au contrôle interne – ce qui lui serait au demeurant impossible tant d'un point de vue juridique que pratique²⁹.

Les normes de révision et les recommandations qui les complètent définissent les obligations des commissaires, en matière de détection des fraudes comme des obligations de moyen et non de résultat, étroitement finalisées par l'objectif particulier de la mission de révision, exprimées en termes de fiabilité et non point d'exactitude. Cette doctrine est conforme à l'article 15 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises, faisant référence à la notion de «*travail de contrôle adéquat et consciencieusement effectué*»³⁰, ainsi qu'au standard commun arrêté en la matière par l'IFAC³¹.

Dans cette mesure, et dans cette mesure seulement, la charge du risque de non détection des fraudes pèse sur les commissaires. Leur responsabilité civile ne saurait donc être mise en cause à cet égard, dans les mêmes conditions et sur la base des mêmes critères que celles des organes d'administration, indépendamment même des questions, subséquentes à l'établissement de la faute, concernant le préjudice et le lien de causalité (*infra*, n°8). Raisonner autrement, ce serait, ainsi que nous l'avons signalé plus haut, méconnaître le net départ que notre système consacre entre les compétences des différents organes sociaux (voy. aussi, *infra*, n°5).

26. H. OLMER, op. cit., n°3.1, p. 6.

27. *Vade Mecum* précité, spécialement p. 269 et suivantes.

28. Voy. aussi, sur cette question, H. OLMER, op. cit., n°4.1.2.

29. IRE, *Rapport annuel*, 1994, p. 94.- Sur le contrôle externe par sondage, voy. Bruxelles, 1er février 1982, *RPS*, 1982, p. 219.

30. Voy. aussi l'article 20 du même arrêté royal, à propos des informations prévisionnelles: «*s'il estime que certaines hypothèses qui sont à la base de ces informations sont manifestement déraisonnables ...*, [le réviseur] *devra émettre des réserves sur ce point*».- *Adde*, dans le même sens, P. VAN OMMESLAGHE, op. cit., p. 9.

31. H. OLMER, op. cit., n°4.1.1.

5. Détection des fraudes (suite) – Droit commun – Responsabilité civile

Comme esquissé ci-dessus (*supra*, n°2 *in fine*), l'article 2 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 impose aux réviseurs de se conformer aux normes de révision adoptées par le Conseil de l'Institut, sur la base de l'article 18bis de la loi du 22 juillet 1953 telle que modifiée par la loi du 21 février 1985. Ces normes font donc, comme telles, partie du droit positif.

Par contre, selon cette même disposition réglementaire, le réviseur ne doit prendre en considération les recommandations de l'Institut que «*suivant les circonstances*». À notre avis, la portée de cette restriction ne doit toutefois pas être exagérée, car il est loisible au juge de considérer que les directives ou simples recommandations émanant d'une autorité, professionnelle ou autre, doivent être respectées comme de véritables usages de droit, ou encore en vertu des normes non écrites de bon comportement que sanctionnent les principes généraux de la responsabilité civile³².

Les deux variétés de préceptes élaborés par l'Institut sont donc susceptibles, directement ou indirectement, de sanction juridique. Leur articulation avec le droit commun n'en doit pas moins être précisée, eu égard à la fonction dite «*complémentaire*» qu'exerce en principe celui-ci dans notre régime juridique³³. Le fait, en d'autres termes, que des règles particulières expriment des normes de comportement, ne met pas nécessairement celui qui les respecte à l'abri de toute critique, sur la base de règles générales, le cas échéant plus sévères, que le droit commun consacrerait³⁴.

Cette vérification est d'autant plus nécessaire en l'occurrence, que l'article 9bis de la loi du 22 juillet 1953, telle que modifiée par la loi du 21 février 1985, dispose *expressis verbis* que «*les réviseurs d'entreprises sont responsables de l'accomplissement de leur mission professionnelle conformément au droit commun*». L'article 64octies, alinéa 1er des lois coord. sur les sociétés commerciales se réfère, par ailleurs, de manière générale à la notion de *faute*, sans autre précision, pour définir la responsabilité des commissaires envers la société. De même, renvoi est fait «*aux diligences normales de la fonction*», sans qualification particulière, par l'alinéa 2 de la même disposition, pour ce qui concerne les conditions suivant lesquelles les commissaires peuvent renverser la présomption de responsabilité qui pèsent sur eux en cas d'infraction aux lois coordonnées ou aux statuts.

Dans la mesure où il appartient en définitive à la jurisprudence de fixer, en fonction des attentes générales du sens commun, les normes de comportement dont la sanction se trouve dans les articles 1382 et 1383 du Code civil, ou dans le principe de l'exécution de bonne foi des obligations contractuelles si l'on envisage la question dans le cadre des relations qui se nouent entre la société et le réviseur à l'occasion de l'acceptation par celui-ci de sa désignation³⁵, les juges ne pourraient-ils pas en définitive imposer aux commissaires

32. Cette question a été particulièrement examinée à propos de la portée des recommandations de la Commission bancaire, en matière de cession privée de participations de contrôle notamment: voy. notre étude précitée, *Le contrat - Objet et instrument de dirigisme*, in *Les obligations contractuelles* (1984), p. 340, n°25, et notre examen de jurisprudence sur les sociétés commerciales, rédigé avec le Professeur VAN OMMESLAGHE, *RCJB*, 1993, p. 723, n°106.

33. J. VAN RYN, Responsabilité aquilienne et contrats, n°98 et suivants.- X. DIEUX, La divulgation d'informations concernant la société anonyme - Principes et sanctions, *Rev. Dr. ULB*, 1992, n°6, p. 64, spécialement n°7.

34. J. VAN RYN et X. DIEUX, La responsabilité des administrateurs ou gérants d'une personne morale, *RPS*, 1989, spécialement p. 100 et la note 21.

35. Voy. sur cette idée générale, notre ouvrage, *Le respect dû aux anticipations légitimes d'autrui - Essai sur la genèse d'un principe général de droit* [1995], n°66, 67, 69 et suivants.

des obligations plus contraignantes que celles qui découlent des normes de révision et des recommandations de l'Institut ? La question n'est assurément pas théorique dans le contexte actuel. À notre avis, elle doit être résolue de la manière suivante.

D'une part, la norme première du droit de la responsabilité civile est celle de la confiance réciproque que les acteurs de la vie sociale sont raisonnablement fondés à se faire³⁶. L'affirmation selon laquelle les commissaires n'ont pas à présumer que des fraudes ont été commises et altèrent les données soumises à la révision³⁷ trouvent là un fondement juridique incontestable. Il en résulte que les commissaires n'ont pas l'obligation *automatique et inconditionnelle* de mettre en œuvre les pouvoirs dont la loi les dote, en vue de s'assurer que l'information financière dont ils doivent attester la fiabilité, est exempte de fraude. À cet égard la doctrine comptable rejoint le droit commun: le but de la révision, en soi, n'est pas la détection des fraudes.

Mais d'autre part, le renvoi fait par l'article 9bis précité au droit commun, nous paraît laisser au juge une très grande latitude pour l'appréciation du moment à partir duquel cette confiance cesse d'être légitime et pour la détermination du degré d'intensité avec lequel la détection de la fraude doit alors être mise en mouvement, pour les besoins du contrôle externe. Le juge qui justifierait une condamnation sur la base de normes de révision, plus contraignantes que les normes arrêtées par l'Institut, ne violerait pas la loi: en renvoyant au droit commun, dans les termes tout à fait généraux que l'on connaît, le législateur a privé l'Institut du monopole de la fixation des normes de révision, que l'on aurait pu déduire de la combinaison de l'article 18bis de la loi du 22 juillet 1953 et de l'article 2 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994³⁸.

Au demeurant, de par la nature même de leur objet, les normes de révision arrêtées par l'Institut dans notre matière sont exprimées en termes tellement flexibles qu'elles sont susceptibles de prêter en fait à toutes les interprétations. Du point de vue juridique, la seule délimitation sûre que l'on peut déduire du système tel qu'il est actuellement conçu, c'est que l'on ne saurait légalement en donner une interprétation qui confondrait contrôle interne et contrôle externe, ou qui ferait des obligations du reviseur des obligations de résultat (*supra*, n°4).

En s'écartant des normes de révision telle qu'elles sont fixées par l'autorité de contrôle désignée, à cette fin notamment, par le législateur, et en étendant les devoirs et responsabilités des commissaires au-delà des exigences que ces normes expriment, même si c'est en termes parfois très généraux, la jurisprudence serait génératrice d'une insécurité certes peu souhaitable, sur le plan de la politique juridique. Mais l'on doit être conscient, particulièrement en vue d'éventuelles réformes futures, que formellement, elle en a le pouvoir.

36. Voy. notre ouvrage précité, loc. cit. - *Adde* Encycl. Dalloz, Droit civil, v° Bonne foi, n°6, par M. VANEL, qui signale que c'est également sur ce fondement que la présomption de bonne foi, exprimée par l'article 2268 du Code civil en matière de droits réels, a été généralisée.

37. En ce sens également, P. VANOMMESLAGHE, op. cit., spécialement p. 9.

38. Il est en effet loisible au législateur de déroger à la fonction complémentaire de la responsabilité civile: X. DIEUX, La divulgation d'informations, op. et loc. cit.

6. Droit commun (suite) – Responsabilité pénale

La question de l'articulation des normes de révision avec l'article 17 de la loi du 17 juillet 1975 se pose dans des termes semblables. Suivant cette disposition, une sanction pénale s'applique aux professionnels de la révision qui n'ont pas accompli les *diligences normales*, pour s'assurer que les comptes qu'ils attestent donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière, ainsi que du résultat de l'entreprise³⁹.

Le renvoi, sans autre qualification, à la notion de «*diligences normales*», par le texte de la loi elle-même, paraît impliquer qu'il serait loisible au juge pénal, autant qu'au juge civil, de s'écarter des normes de révision arrêtées par l'Institut (*supra*, n°5). Toutefois, selon les travaux préparatoires, «*les diligences normales sont celles d'un professionnel du contrôle et de la révision des comptes*» et elles doivent s'apprécier «*au regard des règles de révision arrêtées par les organisations ou par les ordres professionnels*»⁴⁰. Une discussion est donc possible à ce sujet⁴¹.

Mais en tout état de cause, la consécration d'un délit par imprudence, sur la base de normes de diligence non écrites, ou même formulées dans les termes généraux que, de par son objet, la mission de révision appelle par nature (*supra*, n°4 et 5), constitue une pratique exorbitante⁴². De plus, il est pour le moins singulier que les responsables du contrôle

39. Voy. J. MALHERBE et O. VAN HESTRAETEN, Infractions comptables: conséquences pénales et fiscales, in *Responsabilité économique et pénale des chefs d'entreprises*, Colloque «Sky room» du 28 septembre 1994, p. 3 et suivantes.

40. P. TROISFONTAINES, Les dispositions pénales de la loi du 17 juillet 1975, in *Droit comptable* [1985], spécialement p. 100 et la référence à l'exposé des motifs, *Doc. Parl.*, Sénat, 1974-1975, 436/1, p. 15.- J.-Ph. BONTE, Le réviseur d'entreprises et le droit comptable, *CBNCR*, 1991/1, spécialement p. 51.

41. Sur la légitimité du recours aux travaux préparatoires, pour l'interprétation d'un texte, spécialement en ce qu'il dépend du défaut de clarté du texte en question, voy. notre étude, L'application de la loi par référence à ses objectifs - Esquisses de la raison finaliste en droit privé, *JT*, 1991, p. 201.

42. Nous nous rallions sans réserve aux critiques qu'une fraction autorisée de la doctrine dirige à l'encontre de cette pratique (Voy. not. sur cette question: L. SIMONT, Les devoirs d'informations - Sanction et responsabilité, in *L'entreprise et ses devoirs d'informations en matière économique et sociale* [1979], spécialement p. 364.- P. VAN OMMESLAGHE, étude citée, in *Le risque pénal dans la gestion des entreprises* [1992], spécialement p. 55 et suivantes).

Sans pouvoir examiner ici cette question, cette pratique nous paraît, comme à d'autres, contraire aux principes fondamentaux du droit pénal en ce qui concerne l'élément moral requis pour qu'il y ait infraction. L'idée que le dol général est une notion inutile et qu'il suffit d'exprimer en règle que tout auteur d'une infraction peut échapper à la responsabilité pénale par le jeu des causes de justifications, parce qu'en somme, on n'est pas en faute si l'on peut ainsi se justifier, étire en réalité la faute pénale bien au-delà de la faute civile, eu égard au caractère limité des causes de justification que la loi pénale reconnaît (À propos de la controverse sur l'élément moral de l'infraction, auquel M. le Professeur R. LEGROS, Premier Président honoraire de la Cour de cassation, a consacré une thèse célèbre, voy., dans la littérature récente, P. VAN OMMESLAGHE, op. et loc. cit.- J. DETIENNE, *Droit pénal des affaires*, n°60 et suivants.- P. VANDERVEEREN et J. MESSINE, Réflexions sur l'élément moral de l'infraction, *JT*, 1987, p. 185, et les références nombreuses auxquelles renvoient ces études, la controverse ayant été ranimée à l'occasion de la présentation de l'avant-projet de nouveau Code pénal).

D'autre part, ainsi que M. le Professeur J. D'HAENENS, Président de la Cour de cassation, l'a judicieusement indiqué (L'incrimination non intentionnelle dans le droit pénal codifié et réglementaire, *Rev. Dr. Pén. et Crim.*, 1994, p. 459, spécialement n°5), la croyance en une possible réduction de la faute pénale, d'essence absolument subjective, à la faute civile d'imprévoyance repose sur une méconnaissance de la nature, principalement objective en vérité, de la responsabilité civile, même à base de faute (Voy. à cet égard, notre ouvrage précité, *Le respect dû aux anticipations légitimes d'autrui - Essai sur la genèse d'un principe général de droit* [1995], spécialement n°108).

Pour d'autres exemples à propos desquels cette pratique est également discutée, voy. les articles 184 et 189 de la loi du 4 décembre 1990 concernant le délit d'initié, et l'article 505, par. 1er, 2° du Code pénal concernant l'infraction de «*blanchiment*»: D. MATRAY, L'emprise du droit pénal dans la vie des affaires - Punir les dirigeants ou protéger l'entreprise?, in *Le risque pénal dans la gestion des entreprises* [1992], p. 9 et suivantes, spécialement p. 29.- P. VAN OMMESLAGHE, La vie quotidienne dans l'entreprise et le droit pénal: pratiques tolérées, pratiques interdites, même ouvrage, p. 51, spécialement n°9.

externe soient ainsi plus sévèrement punissables que les responsables du contrôle interne, puisqu'aucune responsabilité pénale pour imprudence n'est par contre mise à charge de ces derniers par ce même article 17⁴³ – ce qui nous paraît en soi tout à fait judicieux.

La constitutionnalité d'une disposition analogue du droit français a été sérieusement mise en doute⁴⁴ et nous croyons que la question de la conformité de l'article 17 précité aux articles 10 et 11 de notre Constitution mériterait d'être posée à la Cour d'arbitrage, par la voie d'une question préjudicielle, si l'occasion s'en présentait⁴⁵.

7. Révision d'entreprises et révélation des fraudes – Principes

Quant à la révélation des fraudes, dont le commissaire a connaissance, un premier point ne saurait prêter à contestation: les réviseurs n'ont pas le devoir de dénoncer au parquet les fraudes détectées par eux, contrairement à la règle qui prévaut en France⁴⁶. Plus généralement, sauf dérogation légale expresse⁴⁷, la dénonciation des infractions dont on a connaissance ne fait pas, dans notre *droit pénal*, l'objet d'une obligation sanctionnée par une incrimination spécifique⁴⁸ et le seul fait de ne pas dénoncer une infraction n'est pas, en soi, constitutif de complicité ni de corréité⁴⁹.

Il faut donc apprécier, suivant les standards généraux de bon comportement que le *droit civil* consacre, si la dénonciation s'impose et la sanction de pareille norme se trouve exclusivement dans les articles 1382 et 1383 du Code civil, pour autant que les autres conditions d'application de ces dispositions (dommage et lien de causalité) se trouvent réunies. Encore pareille appréciation est-elle exclue, lorsque la personne qui a connaissance d'une infraction, dans l'exercice de sa profession, est tenue à une obligation au secret, pénalement sanctionnée (article 458 du Code pénal).

43. Bruxelles, 28 juin 1993, *JT*, 1993, p. 782.

44. FR. PASQUALINI, Autonomie comptable et qualification juridique, in *Nouvelles orientations du droit comptable* [1994], p. 41, spécialement n°16.- Cop. D. Matray, op. cit., spécialement p. 27.

45. Comme chacun le sait, la jurisprudence de la Cour d'arbitrage s'est considérablement développée en toutes matières, sur la base d'une interprétation large des deux dispositions constitutionnelles visées au texte (voy. à ce sujet: D. LAGASSE, note sous C.A., 13 octobre 1989, *JT*, 1990, p. 2.- J-CL. SCHOLSEM, L'égalité devant la Cour d'arbitrage, *Mélanges Krings*, p. 773.- X. DELGRANGE, Les articles 6 et 6bis de la Constitution - Des dispositions longue portée, *Rev. Rég. Dr.*, 1990, p. 422.- M. UYTENDAELE, La Cour d'arbitrage depuis 1989: une Cour constitutionnelle à vocation limitée ?, *JT*, 1991, p. 265.- J. VANDELANOTTE, Overzicht van het publiek recht, t. II, p. 172 et suivantes.- L-P. SUETENS, Gelijkheid en non discriminatie in de rechtspraak van het arbitragegehof, in *Égalité et discrimination*, p. 95.- J. VELAERS, Van arbitragegehof tot grondwettelijk hof, n°187 et suivants. Un récent arrêt du 21 mars 1995 (*JT*, 1995, p. 261) a rappelé les critères généraux; la Cour statue en application des articles 10 et 11 de la Constitution: «1.- Les règles constitutionnelles de l'égalité et de la non-discrimination n'excluent pas qu'une différence de traitement soit établie entre des catégories de personnes, pour autant qu'elle repose sur un critère objectif et qu'elle soit raisonnablement justifiée. 2.- L'existence d'une telle justification doit s'apprécier en tenant compte du but et des effets de la mesure critiquée, ainsi que de la nature des principes en cause. 3.- Le principe de l'égalité est violé, lorsqu'il n'existe pas de rapport raisonnable de proportionnalité entre les moyens employés et le but visé.»

46. Voy. H. OLIVIER, op. cit., spécialement n°5.3.1.- P. KILESTE et M. CALUWAERTS, op. cit., spécialement n°145.

47. Voy., par exemple, les articles 29 et 30 du Code d'instruction criminelle, ainsi que les articles 11 et suivants de la loi du 11 janvier 1993 relative à la prévention du blanchiment des capitaux.

48. P. VAN OMMESLAGHE, étude citée, in *Le risque pénal dans la gestion des entreprises*, spécialement p. 70, n°14 et suivants.

49. Sur les conditions spécifiques de ces modalités de la «participation criminelle», réprimée par les articles 66 et suivants du Code pénal, voy. J. CONSTANT, *Précis de droit pénal*, 1975, n°167 et suivants.

Tel est le cas des réviseurs d'entreprises. Non seulement ces derniers n'ont pas, en principe, l'obligation de dénoncer les fraudes dont ils ont connaissance, mais cela leur est en outre interdit⁵⁰. Dès lors, le commissaire peut et même doit se limiter à l'accomplissement des devoirs que la loi définit, lorsqu'il a connaissance d'une fraude⁵¹.

8. Révélation des fraudes – Application du principe

Il appartient en premier lieu aux commissaires d'informer l'organe d'administration de la société, de manière à ce qu'il y porte remède, de tout manquement, frauduleux ou non, aux statuts et aux lois coordonnées sur les sociétés commerciales, en ce compris la réglementation comptable (article 77 des lois coord.). S'il n'y est pas porté remède, il doit dénoncer l'irrégularité à l'assemblée générale la plus prochaine⁵².

Ces deux premières obligations, qui découlent indirectement de l'article 64octies, alinéa 2 concernant le renversement de la présomption de responsabilité que cette même disposition consacre, doivent être complétées par celles qu'exprime l'article 65 à propos du rapport à l'assemblée générale annuelle de reddition des comptes.

L'irrégularité constatée par les commissaires devra le cas échéant donner lieu à une réserve, dans le rapport annuel de révision, voire à un refus d'attestation, au titre des articles 65, 2° et/ou 3° (violation de la réglementation comptable ou du principe de «l'image fidèle»). Toutefois, suivant les normes de révision arrêtées par l'Institut, «le réviseur n'émettra normalement de réserves que dans les cas où elles sont significatives pour l'appréciation des comptes annuels»⁵³; bien que de telles normes n'éliminent pas le droit commun, il nous paraît qu'elles concordent bien, en l'occurrence, avec celui-ci (*supra*, n°5)⁵⁴.

Dans la mesure où la réglementation comptable est incorporée dans les lois coord. sur les sociétés commerciales, ces principes s'appliquent à toute contravention, à une loi ou à une réglementation, susceptible de se répercuter dans les comptes et dans la présentation financière de l'entreprise, et non point à la seule méconnaissance des dispositions exprimées par les lois coordonnées ou par les statuts⁵⁵.

50. P. VAN OMMESLAGHE, op. cit., spécialement p.72, n°15 et la note 62.- P. TROISFONTAINES, Les clairs obscurs de la répression en droit pénal des affaires, même ouvrage, p. 197, spécialement p. 207, avec l'énonciation des exceptions à l'obligation au secret, fondées sur l'article 458 du Code pénal lui-même et l'article 27, alinéa 2 de la loi du 22 juillet 1953: ordre de la loi, témoignage en justice, l'accord de l'entreprise contrôlée et la collaboration entre réviseurs.

51. La loi, c'est-à-dire normalement les lois coord. sur les sociétés commerciales (voy. *infra* au texte). Dans certains secteurs, obligation est toutefois faite aux réviseurs de dénoncer à une autorité de contrôle les infractions qu'ils auraient constatées et la détection de ces infractions peut alors entrer dans le champ de leur mission, sans qu'il en résulte bien entendu pour autant une obligation de résultat. La délicate question se pose alors, au regard de l'article 29 du Code d'instruction criminelle (précité, *supra* note 46), de savoir si l'autorité de contrôle de contrôle a l'obligation de dénoncer les infractions au parquet (voy. sur ce point, que nous ne pouvons examiner ici en détails, P. VAN OMMESLAGHE, op. cit., in *Le risque pénal dans la gestion des entreprises*, spécialement p. 72, n°16.- voy. aussi H. OLIVER, op. cit., p. 16 et 17).

52. P. TROISFONTAINES, op. cit., p. 209.- P. VAN OMMESLAGHE, op. cit., p. 72.

53. *Vade Mecum* précité, spécialement p. 186.

54. En ce sens également, P. KILESTE et M. CALUWAERTS, op. cit., spécialement p. 223, n°143.

55. IRE, *Rapport annuel*, 1994, p. 92, spécialement n°9.1.3, sub c.

Il en va de même de l'obligation complémentaire faite aux commissaires par l'article 65, 6°, de porter à la connaissance de l'assemblée générale de reddition des comptes, les irrégularités dont ils auraient eu connaissance, ainsi que de la dispense prévue à cet égard par la même disposition, «lorsque la révélation de l'infraction est susceptible de causer à la société un préjudice injustifié, notamment parce que le conseil d'administration a pris des mesures appropriées pour corriger la situation d'illégalité ainsi créée».

En particulier, la dispense n'est pas réservée aux irrégularités non délibérées et la circonstance qu'une contravention aux statuts, aux lois coord. ou à la réglementation comptable serait frauduleuse, n'a pas pour effet d'imposer inconditionnellement et sans possibilité de dérogation justifiée par l'intérêt social, sa révélation à l'assemblée générale. La fraude ne fait pas non plus l'objet d'un traitement légal spécifique, de ce point de vue.

9. Portée de la dispense prévue par l'article 65, 6°

Mais la question se pose de savoir si pareille dispense pourrait être invoquée, alors que la situation irrégulière n'aurait pas été corrigée. Littéralement, l'article 65, 6° ne l'exclut pas.

Mais l'intérêt supérieur de la société, et celui des tiers, créanciers actuels ou futurs notamment, auxquels le rapport de révision est aussi indirectement destiné par l'effet de la publicité que la loi impose, pourrait-il justifier qu'il soit ainsi fait entorse aux exigences de l'article 65, 2° et 3°, notamment ? Comment d'autre part articuler cette dispense, avec l'obligation exprimée en termes indirects mais inconditionnels par l'article 64octies dernier alinéa, de dénoncer à la plus prochaine assemblée générale les irrégularités auxquelles il n'a pas été porté remède ?

La question aurait certainement mérité plus d'attention de la part du législateur, d'autant plus que les obligations des réviseurs font l'objet d'une responsabilité pénale exorbitante, ainsi que nous l'avons vu (*supra*, n°6). À notre avis, elle doit, en l'état actuel des textes assurément mal rédigés, être résolue à la lumière de l'ensemble du système et de son esprit, tel que le reflètent les dispositions en vigueur, de sorte que chacune puisse trouver, au sein de cet ensemble, un effet utile.

Or, en complétant le critère de la régularité des comptes annuels (article 65, 2°), par celui – plus flexible de «l'image fidèle» (article 65, 3°), en prévoyant en outre une dispense, dictée par l'intérêt social⁵⁶, sans la limiter au seul exemple que cite l'article 65, 6°, et en soumettant par ailleurs le réviseur à un secret professionnel pénalement sanctionné – qui lui impose en principe de se taire toutes les fois où il ne doit pas parler – le législateur nous paraît avoir créé un système appelant dans tous les cas une balance des intérêts en présence de la part du réviseur, à la lumière de ces différents critères⁵⁷.

56. Qui comprend d'ailleurs les intérêts de certains destinataires de l'information, parmi lesquels au premier chef les associés envisagés dans leur ensemble: X. DIEUX, *Le respect dû aux anticipations légitimes d'autrui*, n°93 et suivants.

57. En ce sens également: P. VAN OMESLAGHE, *op. cit.*, p. 72, n°15 *in fine*, selon qui, dans l'hypothèse où il n'est pas porté remède à la situation irrégulière, du commun accord de l'organe d'administration et des réviseurs, «ces derniers apprécient les éléments qu'ils estimeraient devoir porter à la connaissance de l'assemblée générale, sous leur responsabilité». - P. KILESTE et M. CALUWAERTS, *op. cit.*, spécialement p. 221, n°132 et suivants.

C'est bien sûr sous son entière responsabilité, tant civile que pénale (*supra*, n°7), que le reviseur doit procéder à cette appréciation. Mais il nous paraîtrait absurde de considérer que dans l'hypothèse où il se serait légitimement dispensé de porter une irrégularité à la connaissance de l'assemblée générale annuelle de reddition des comptes, motif pris de l'intérêt social auquel l'article 65, 6° se réfère, le reviseur ne pourrait néanmoins échapper à la responsabilité présumée qu'édicte l'article 64*octies*, dès lors que, pour ce même motif, l'irrégularité n'aurait pas non plus été dénoncée à l'assemblée générale la plus prochaine.

10. Fraudes étrangères à la présentation de l'information financière

Quant à la violation, même frauduleuse, de toute réglementation, sans incidence sur la présentation de l'information financière, elle demeure étrangère aux objectifs de la révision en tant que telle⁵⁸.

Toutefois, le commissaire pourrait trouver, dans pareil comportement comme, bien entendu, dans toute fraude susceptible d'affecter cette information, un motif légitime de démission, au sens de l'article 64*quinquies*, alinéa 3⁵⁹.

D'autre part, si la disposition violée résulte des statuts ou des lois coord., l'article 64*octies*, alinéa 2 et l'article 65, 6° s'appliquent, selon les modalités que nous avons tenté de dégager ci-dessus (*supra*, n°10).

11. Atténuation du risque de révision par les notions de dommage et lien de causalité

Le tableau que nous venons de dresser peut paraître impressionnant. Sous l'angle de la faute, les notions flexibles sur lesquelles les normes de révision reposent, en ce qui concerne la détection et la révélation des fraudes, les questions délicates que pose leur articulation avec le droit commun et le concours de dispositions parfois malaisément réconciliables entre elles, placent les commissaires dans une situation d'insécurité assurément peu confortable et peu souhaitable.

Ce premier constat ne doit certes pas faire oublier que, comme toute responsabilité civile, celle des reviseurs ne peut être mise en œuvre, par la société ou par les tiers, que si la personne agissante rapporte la preuve qu'elle a subi un dommage et que, suivant la phraséologie employée par la Cour de cassation pour définir le lien de causalité, ce dommage, sans la faute, ne se serait pas produit tel qu'il s'est produit⁶⁰.

Ces exigences impliquent que l'organe d'administration et les commissaires doivent être sanctionnés de manière spécifique et distincte. Comme le montre le rapport de M. P.A. FORIERS, publié dans ce même ouvrage, ce principe est cependant malmené par l'article

58. Voy. cependant l'opinion, plus nuancée à cet égard, de M. P. TROISFONTAINES, op. cit., spécialement p. 210.

59. H. OLMIER, op. cit., n°5.1 *in fine*, p. 20.

60. P. KILESTE et M. CALUWAERTS, op. cit., p.203, n°49 et 50.- Mons, 16 mai 1979, *RPS*, 1979, p. 158, spécialement p. 191.- Anvers, 14 avril 1980, *RPS*, 1981, p. 128.- Mons, 20 mai 1985, *RPS*, 1985, p. 261.

64octies, alinéa 2, au moins dans l'une des interprétations dont la présomption qu'il consacre, est susceptible⁶¹

De plus, le filtre du dommage et du lien de causalité ne nous paraît pas jouer, pour l'application de l'article 17 de la loi du 17 juillet 1975. On enseigne traditionnellement que les infractions par imprévoyance supposent qu'un dommage ait été causé par la faute pénale⁶². Mais cette doctrine est exposée à propos d'infractions consistant, selon la définition que la loi en donne, dans le fait de causer à autrui un dommage par défaut de précaution⁶³. Tel n'est pas le cas de l'incrimination édictée par l'article 17 précité, dont le caractère exorbitant se trouve accru d'autant (*supra*, n°7).

Tout au plus peut-on considérer que cette responsabilité pénale doit être subordonnée à la condition que le commissaire ait dû raisonnablement prévoir que son comportement était susceptible de causer un dommage à autrui, conformément à la définition classique de la faute civile d'imprévoyance⁶⁴.

12. Appréciations finales

Les quelques enseignements généraux suivants nous paraissent pouvoir être déduits du rapide survol auquel nous venons de procéder.

Le premier, c'est qu'en dépit des incontestables progrès de notre droit positif concernant la tenue et le contrôle de la comptabilité et des comptes, la mission de révision demeure à maints égards assez mal circonscrite. Les imprécisions qui subsistent de la sorte, place, dans une trop large mesure, le réviseur en porte à faux par rapport aux attentes que d'aucuns croient pouvoir fonder dans ses interventions, particulièrement en ce qui concerne la fraude.

Dans l'état actuel des choses, il est certes permis d'affirmer, conformément avec la doctrine comptable échafaudée avec le concours éclairé de l'Institut des réviseurs d'entreprises, que la prévention des fraudes n'entre pas dans le champ de la révision, qu'il en est de même de leur détection, même si dans l'exercice de leur fonction, les commissaires doivent tenir compte de ce risque, et qu'enfin la fraude n'appelle pas un traitement catégoriquement spécifique, du point de vue de la révélation des irrégularités ou déficiences dans l'administration de l'entreprise et la présentation de l'information financière à l'assemblée générale des associés.

Mais les enseignements de la doctrine comptable et revisorale risquent à tout moment d'être remis en question devant les juges du fond, dès lors que la répartition des compétences entre l'autorité de contrôle et le pouvoir judiciaire est mal définie par la législation actuelle.

Une insécurité en résulte, d'autant plus inadmissible que le défaut d'accomplissement par le réviseur des diligences normales inhérentes à sa fonction est sanctionné pénalement, aux termes d'une incrimination spéciale exorbitante, dont la constitutionnalité pourrait, de

61. Voy., à ce propos, le rapport de M. P-A. FORIERS au présent colloque, spécialement n°34 et suivants.

62. J. CONSTANT, *op. cit.*, spécialement n°98ter - J. DETIENNE, *Droit pénal des affaires*, n°82 et 83.

63. Articles 333, 418, 519, 552, 5°, 559, 3° du Code pénal.

64. J. VAN RYN et X. DIEUX, *op. cit.*, *RPS*, 1989, spécialement p. 102.

plus, être mise en doute. Les conditions de la responsabilité civile des commissaires, sous l'angle de l'article 64octies, alinéa 2, prêtent également à discussions, comme le montrent les développements consacrés à cette question par le Professeur P.A. FORIERS.

Sur tous ces points, une nouvelle intervention législative se justifierait, même si l'on ne saurait enfermer la fonction de révision dans un carcan de critères trop étroits, qui méconnaîtraient la complexité de la réalité et les nécessités de la pratique. À notre avis, le démembrement du conseil d'administration de la société anonyme et la création d'un véritable organe de contrôle interne, sous la forme d'un conseil de surveillance, pourrait apporter à nombre des questions ici posées, comme à d'autres⁶⁵, une réponse adaptée à l'évolution de nos mentalités et de la pratique⁶⁶.

65. Voy. not. les critiques que nous avons cru pouvoir diriger à l'encontre du nouvel article 60bis des lois coord.: Observations sur les nouveaux articles 60 et 60bis des lois coord., Colloque Vanham et Vanham [17 mai 1995].

66. En ce sens également: K. GEENS, op. cit., in *Annuaire 1995 de l'AEBDF*, spécialement p.250.

QUELQUES ASPECTS DE LA RESPONSABILITÉ PÉNALE DU COMMISSAIRE-REVISEUR

Lieven DUPONT

Avocat

Professeur ordinaire à la K.U. Leuven

Introduction	69
Chapitre I: Quelques principes de base concernant la responsabilité pénale en général	71
§ 1er. La notion de «responsabilité pénale»	71
§ 2. L'objet de la responsabilité pénale: l'infraction	72
§ 3. Le sujet de la responsabilité pénale	75
§ 4. Les conséquences de la responsabilité pénale	78
Chapitre II: Dispositions pénales auxquelles le commissaire-reviseur peut être confronté – un aperçu illustratif	79
A. Le commissaire-reviseur est cité nommément dans la norme de la loi pénale	79
B. Infractions de droit commun	81
Chapitre III: Droit comptable: infractions à l'article 17, alinéa 3 de la loi sur les comptes annuels	82
Chapitre IV: Le rapport écrit du commissaire-reviseur et le faux en écritures	84
Présentation	84
§ 1er. Le faux en écritures: présentation sommaire	86
§ 2. Les éléments constitutifs du faux en écritures et le rapport de révision prévu par l'article 65 L.C.S.C.	87
§ 3. L'usage d'un faux	97
§ 4. Autres rapports établis par le commissaire-reviseur du point de vue du faux en écritures	98
§ 5. Le problème des qualifications légales	100
En guise de conclusion	104

Introduction

1. Ce qui caractérise peut-être le plus le droit pénal aujourd'hui, c'est la multiplication des incriminations. Dans presque tous les domaines où le législateur est amené à intervenir, le droit pénal est utilisé pour assurer l'effectivité du droit sans trop se soucier généralement de la possibilité de mettre ces sanctions en œuvre. Nous nous trouvons confrontés à une inflation de la législation pénale. Ce constat a été fait il y a plusieurs décennies déjà, mais le problème est plus actuel que jamais. L'ubiquité du droit est devenu une réalité incontournable.

Cette ubiquité du droit pénal caractérise aussi et très fortement le droit des entreprises. L'initiative, prise par l'ASSOCIATION BELGE DES JURISTES D'ENTREPRISE, de consacrer en 1996 sa sixième journée dans une série de journées d'étude au thème «Le droit pénal dans la vie économique» illustre de manière significative cette tendance¹. Cette infiltration croissante des dispositions pénales dans la vie économique méritait et mérite encore certainement d'être qualifiée de tendance dans le droit actuel des entreprises.

1. ASSOCIATION BELGE DES JURISTES D'ENTREPRISE, *Tendances dans le droit des entreprises*, 6, *Le droit pénal dans la vie économique*, 6e journée du juriste d'entreprise, 19.X.1996, Anvers, Kluwer, 1996.

2. C'est donc à juste titre que la responsabilité pénale du réviseur d'entreprises, en sa qualité de commissaire-réviseur, retiendra notre attention pendant cette journée d'études consacrée à la responsabilité du réviseur. Le commissaire-réviseur, en effet, s'engage dans un domaine d'activité qui, en raison de la législation pénale sans cesse plus présente ou en raison des dispositions impératives qui en cas de non respect entrent dans le champ d'application des dispositions pénales existantes, est devenu un véritable champ de mines pénales. Certes, aujourd'hui, les condamnations pénales d'un commissaire-réviseur demeurent exceptionnelles², mais cela ne change rien à l'ampleur du risque d'être confronté au droit pénal et à la nécessité d'attirer son attention sur ce point, à titre d'information préventive. Le risque d'entrer en conflit avec le droit pénal est devenu par ailleurs d'autant plus réel pour le commissaire-réviseur que la fraude fiscale à grande échelle et la criminalité organisée financière et économique, qui sont étroitement imbriquées dans les activités de bon nombre d'entreprises travaillant dans une parfaite légalité apparente, avec lesquelles le commissaire-réviseur peut entrer en contact, ne cesse d'augmenter³.

3. Si le problème de la responsabilité civile a fait l'objet de nombreuses analyses approfondies⁴, celui de la responsabilité pénale du réviseur d'entreprises dans sa qualité de commissaire-réviseur⁵ a été beaucoup moins étudié ou de manière moins approfondie, sauf en ce qui concerne le thème du secret professionnel⁶.

2. Lors d'une journée d'études organisée par l'I.R.E. le 14 décembre 1990, consacrée au thème «Le réviseur d'entreprises et le droit pénal», J.P. BONTE conclut son intervention en disant que: «... le nombre de situations dans lesquelles le réviseur d'entreprises expose sa responsabilité pénale est considérable. Et ce nombre est en contradiction avec l'absence presque complète de jurisprudence en la matière. Les réviseurs d'entreprises ne peuvent que se réjouir du petit nombre de cas dans lesquels les dispositions pénales ont dû être appliquées». Voir: BONTE, J.P., «Quelques infractions pénales de droit commun et des infractions spécifiques au droit des sociétés et comptable», in *Le réviseur d'entreprises et le droit pénal*, Institut des Réviseurs d'Entreprises, C.B.N.C.R., 1991/1, (39), p. 53. Personnellement, j'estime qu'un souci sans cesse croissant de lutter contre la criminalité économique et financière, s'exprimant notamment par une spécialisation plus poussée des parquets, nous autorise à penser que l'époque où le réviseur d'entreprises, en sa qualité de commissaire-réviseur, n'était pratiquement pas mis en cause pénalement, commencera progressivement et définitivement à appartenir au passé.
3. Voir à ce propos: *L'expert comptable et les autorités judiciaires dans la lutte contre la criminalité fiscale organisée*, Rapport d'un colloque organisé au Palais des Congrès de Bruxelles par l'IEC et les autorités judiciaires. Édit. Institut des Experts-Comptables, s.d., 136 p. Les réflexions avancées au cours de ce colloque s'appliquent également, *mutatis mutandis*, au commissaire-réviseur.
4. Voir notamment les nombreuses références bibliographiques citées dans: FORIERS, P.A. et VON KUEGELEN, M.: «La responsabilité civile des réviseurs et experts comptables», *Rev. Dr. ULB*, 6, 1992, p. 11-61; VAN OEVELEN, A., «De rol en de civielrechtelijke aansprakelijkheid van de commissaris-revisor», in *Handels- Economisch en Financieel Recht*, Postuniversitaire cyclus Willy Delva, Gand, Mys & Breesch; 1995, p. 233-284; Voir aussi: KILESTE, P. et CALUWAERTS, M., «La responsabilité du réviseur d'entreprises, notamment en cas de fraude», in *La révision des comptes annuels et des comptes consolidés - AEDBF Yearbook 1995*, Gand, Mys & Breesch, 1995, p. 190-232 et les autres contributions dans ce recueil.
5. En vertu de la loi du 21 février 1985 relative à la réforme du revisorat, seuls des réviseurs d'entreprises, membres (personnes physiques ou sociétés) de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises peuvent être nommés commissaire dans une société. Ils porteront alors le titre de commissaire-réviseur: pour la S.A. (voir article 64, § 1er, alinéa 2 L.C.S.C. - article 9 de la loi du 21 février 1985), pour la S.C.A. (article 107 L.C.S.C.), pour la S.P.R.L. (article 134 L.C.S.C.) et pour la S.C. (article 147octies, § 1er L.C.S.C.); voir aussi article 15ter, § 1er, de la loi du 20 septembre 1948 portant organisation de l'économie, inséré par l'article 2 de la loi du 21 février 1985.
6. À ce propos, voir notamment: BERNARD, P., «Le secret professionnel: la vision du magistrat», in *Le réviseur d'entreprises et le droit pénal*, op.cit., p. 73-86; HUYBRECHTS, L., «Gebruik en misbruik van het beroepsgeheim, inzonderheid door revisoren, accountants en advocaten», *T.B.H.*, 1995, p. 664-681; LIEVENS, J., «Le secret professionnel et le devoir de discrétion du réviseur d'entreprises, de l'expert comptable et du conseil fiscal», in *Le réviseur d'entreprises et le droit pénal*, op.cit., p. 85-100; PRIoux, R., «Le secret professionnel du réviseur d'entreprises face au souci croissant d'information et de transparence», in *La révision des comptes annuels et des comptes consolidés*, op.cit., p. 67-85 et les références citées; voir également: *Le secret professionnel du réviseur d'entreprises*, C.B.N.C.R., 2/1986, avec des contributions de M. FRANCHIMONT (p. 5-50) et J. LIEVENS (p. 51-69).

Le phénomène a son explication technique.

En étudiant la responsabilité civile, on peut se fonder sur les dispositions du droit commun relatives à la responsabilité contractuelle et extra-contractuelle, préciser dans quelle mesure celles-ci s'appliquent au commissaire-reviseur, et analyser pour le surplus les dispositions particulières applicables au commissaire-reviseur dérogoires au droit commun.

En vertu du principe de légalité, une analyse de dispositions pénales devra toujours se fonder sur des articles de lois sanctionnant des comportements spécifiques. Étudier le problème de la responsabilité pénale du reviseur d'entreprises, dans sa qualité de commissaire-reviseur, impliquera donc un inventaire et le commentaire des dispositions pénales les plus diverses, qui encadrent les faits et gestes professionnels du commissaire-reviseur dans les contextes spécifiques à l'intérieur desquels ce dernier opère.

L'étendue et la complexité technique de la tâche sont cependant telles que nous devons inévitablement nous limiter, dans le cadre de la présente contribution, à une analyse illustratrice qui ne saurait en aucun cas prétendre être complète. C'est pourquoi, en accord avec les organisateurs de cette journée d'études, le titre originel «La responsabilité pénale du commissaire-reviseur» a été modifié et est devenu «Quelques aspects de la responsabilité pénale du commissaire-reviseur».

Nous commencerons par rappeler quelques principes de base en matière de responsabilité pénale en général. À chaque fois que cela s'avérera opportun ou utile, on tentera de les concrétiser en poursuivant notre examen de la responsabilité pénale du commissaire-reviseur, que nous commenterons surtout dans la perspective du champ de tension qui surgit entre les activités de rapport, la théorie pénale du faux en écritures et les dispositions pénales de la loi du 17 juillet 1975 sur la comptabilité et les comptes annuels des entreprises.

Chapitre I: Quelques principes de base concernant la responsabilité pénale en général

§ 1er. La notion de «responsabilité pénale»⁷

4. Le droit pénal est une discipline du droit dans laquelle le problème de la responsabilité occupe une place centrale. On ne peut en dire autant de toutes les branches du droit,

7. Si on entend par synonymes des mots qui ont une signification (pratiquement) identique, on pourrait considérer qu'en néerlandais, les termes «*aansprakelijkheid*» et «*verantwoordelijkheid*» sont synonymes. Le mot néerlandais «*verantwoordelijkheid*» peut se traduire par «responsabilité» en français et par «*responsibility*» en anglais. Le terme «*aansprakelijkheid*» se traduit lui aussi par responsabilité en français. On peut en déduire que «*verantwoordelijkheid*» en «*aansprakelijkheid*» ne sont pas des synonymes parfaits, et que le néerlandais établit une nuance que n'introduit pas le vocabulaire français. En néerlandais, le mot «*responsabiliteit*» renvoie plutôt à l'individu dont la responsabilité pénale peut être mise en cause et désigne donc l'obligation de se justifier de ... de rendre des comptes ... pour avoir violé une norme pénale. Quant au terme «*aansprakelijkheid*», il réfère surtout aux conséquences qui découlent d'une responsabilité pénale, résultant d'une violation d'une norme pénale: l'obligation d'assumer les conséquences de l'infraction. Ce qui se traduit en anglais par «*liability*», ce terme pouvant être considéré comme une traduction acceptable du mot «*aansprakelijkheid*».

comme par exemple le droit constitutionnel ou encore le droit de la famille, qui poursuivent d'autres objectifs. Avant de présenter quelques principes de base concernant la responsabilité pénale, il nous paraît utile de définir d'abord ce que recouvre exactement la notion de responsabilité. Le terme se rencontre dans de si nombreux contextes et significations différents, tant dans la langue de tous les jours que dans la langue juridique, qu'il y a un danger réel de confusion.

5. Dépouillé de toutes considérations philosophiques ou idéologiques et spéculatives, le terme *responsabilité* désigne «la possibilité d'avoir à se justifier, ... l'obligation d'avoir à répondre, ... d'assumer les conséquences». On entendra alors par *responsabilité pénale*: l'obligation de subir les effets dont le droit pénal assortit une violation de la norme pénale⁸, ou encore l'obligation pour quelqu'un jugé responsable d'une infraction, d'en subir les conséquences pénales, plus particulièrement les sanctions prévues pour l'infraction⁹. On considérera que le fait de rendre un acte passible d'une peine est la traduction en termes de sanctions de la responsabilité pénale¹⁰.

6. Il résulte de ces précisions que la problématique de la responsabilité pénale englobe au moins trois ensembles de problèmes: la définition de l'infraction, qui fait naître la responsabilité pénale, et que l'on pourrait donc aussi appeler *l'objet* de la responsabilité pénale, le *sujet* de la responsabilité pénale, à savoir la personne ou les instances dont la responsabilité pénale peut être engagée, et enfin, les *effets* de la responsabilité pénale, à savoir les sanctions pénales.

§ 2. L'objet de la responsabilité pénale: l'infraction

7. En vertu du principe de la légalité pénale (articles 12 et 14 de la Constitution et article 2 du Code pénal), la responsabilité pénale ne peut résulter que d'un comportement (un acte ou une omission) défini de manière spécifique dans la loi pénale, et que l'on désigne par le terme technique juridique, *l'infraction*, comportement que la loi rend passible de peines qu'elle porte. On pourrait donc définir l'infraction comme un comportement que la loi rend passible d'une peine, qualifié infraction, illégal et coupable¹¹.

A. Un comportement caractéristique d'une incrimination spécifique (*nullum crimen sine lege*)

8. La responsabilité pénale ne naît pas de tout acte illégal. Le non respect d'un contrat, le fait de provoquer par sa faute des dommages à des tiers, qui engagent la responsabilité civile en droit civil, peuvent être parfaitement non pertinents en termes de droit pénal.

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

9. Dans ce sens, voir PRADEL, J., *Droit pénal*, 4e éd., Paris, Éd. Cujas, 1984, p. 367, ou encore: «... l'obligation de répondre pour les actes délictueux, et en cas de condamnation, d'exécuter la sanction pénale prévue pour cette infraction», comme l'écrivent STEFANI, G., LEVASSEUR, G. et BOULOC, B., *Droit pénal général*, 14e éd., Paris, 1992, n°305.

10. Dans ce sens, voir NIEBOER, W., *Schets materieel strafrecht*, Arnhem, Gouda Quint BV, 1991, p. 19.

11. Pour plus de détails, voir: DUPONT, L., «De constitutive elementen van het misdrijf», in *Om deze redenen. Liber amicorum A. Vandeplass*, Mys & Breesch, 1994, p. 201-208.

Compte tenu du principe de la légalité, un comportement (un acte ou une omission) ne saurait donner lieu à responsabilité pénale que si on peut le cataloguer parmi les incriminations prévues par la loi, et s'il réunit tous les éléments constitutifs d'une incrimination spécifique: les éléments caractéristiques de l'acte illicite (dans la doctrine classique, l'élément matériel) et les éléments caractéristiques de la faute coupable (dans la doctrine classique: les formes de culpabilité relevant de l'élément moral d'intention et/ou de négligence). La condition première pour que l'on puisse parler de responsabilité pénale, c'est donc qu'il y ait un comportement caractéristique d'une incrimination spécifique.

9. Une infraction implique la réunion de toutes les conditions requises pour qu'il y ait sanction d'un comportement, tels qu'elles ressortent implicitement ou explicitement de la qualification légale (ou incrimination). Pour ce qui est de la responsabilité pénale du commissaire-reviseur, cela veut dire qu'elle ne saurait être mise en cause que quand on peut renvoyer à des dispositions pénales qui assortissent de peines, des formes spécifiques d'actes, d'omissions ou de négligences intentionnelles ou non. Par exemple, un commissaire-reviseur qui intentionnellement par un moyen quelconque fait des versements sur les actions ou admet comme faits des versements qui ne sont pas effectués réellement de la manière et aux époques prescrites, commet un acte qualifié d'infraction qui correspond à la définition de l'infraction visée à l'article 206, alinéa 1er, *in fine* L.C.S.C., et punie d'une amende cinquante à dix mille francs et d'un emprisonnement d'un mois à un an ou d'une de ces peines seulement.

La notion d'infraction renvoie au caractère illicite et à une faute. Pour apprécier le caractère illicite et coupable, le fondement juridique de ces indices sera vérifié.

B. Le caractère illicite (*nullum crimen sine iniuria*)

10. La responsabilité pénale présuppose non seulement que tel ou tel comportement corresponde à une incrimination spécifique prévue par la loi. Il faut en outre que le comportement soit illicite ou contraire au droit.

La notion d'infraction renvoie aussi au caractère illicite du comportement. Pour l'appréciation de l'illicéité, le juge vérifiera si l'illicéité, dont le comportement caractéristique d'une incrimination spécifique est un indice, est juridiquement fondée. Il pourra conclure à son illicéité s'il appert, compte tenu de toutes les circonstances concrètes de fait et juridiques, que le comportement est illicite, ne peut être admis ou toléré. En d'autres termes, il y aura illicéité s'il s'avère que l'interdiction ou le devoir impératif qu'implique l'incrimination spécifique est valable tel quel dans le cas d'espèce.

11. Toutefois, il n'y aura pas illicéité si l'interdiction ou le devoir implicite dans l'incrimination spécifique, compte tenu des circonstances particulières du cas, est levée par une norme contraire qui autorise ou même impose, ce qu'on appelle en droit la cause de justification. Dans cette hypothèse, les comportements seront jugés licites et donc non entachés d'illicéité¹². Par exemple, un état de nécessité peut être une cause d'excuse lorsqu'un bien juridique protégé se trouve violé comme moyen inévitable pour sauvegarder un autre bien juridique d'un intérêt supérieur: cela peut justifier un comportement qualifié infraction et

12. Pour plus de détails; voir: DUPONT, L., «De situering van het begrip wederrechtelijkheid in de theorie van het misdrijf», in *Liber Amicorum J. D'haenens*, Gand, Mys & Breesch, 1993, p. 127-145.

empêcher de le considérer comme illicite. On peut imaginer des situations dans lesquelles le commissaire-reviseur, sous le bénéfice d'un état de nécessité, peut être amené à violer son secret professionnel, et donc d'avoir un comportement délictueux, sans qu'on ne puisse parler d'illicéité¹³.

C. La culpabilité (*nullum crimen sine culpa*)

12. Mais le caractère délictueux et le caractère illicite d'un comportement ne suffisent pas pour en déduire la responsabilité pénale. La responsabilité pénale implique aussi la culpabilité. Contrairement à ce qui se passe en droit civil, le droit pénal ne connaît pas en effet de responsabilité sans culpabilité ou faute¹⁴.

Sans nous arrêter aux autres significations que le mot «faute» ou «culpabilité» peut avoir en droit pénal, la condition pour que la faute ou la culpabilité puisse donner lieu à responsabilité pénale, c'est qu'elle constitue en même temps un grief. La faute, dans le sens de grief, implique une disposition négative qualifiée en droit dans le chef de l'auteur à l'égard de son acte ou de son omission, en d'autres termes, une disposition autre que celle que le droit pénal lui aurait attribuée ou imposée. Le droit pénal attend de qui sait, ou peut savoir, ce qui est licite ou obligatoire, et qui peut ou doit dès lors adapter son comportement en conséquence, qu'il agisse en se conformant à la norme pénale. En tant que fondement juridique de la responsabilité pénale, le grief se traduit en droit par le reproche de ne pas avoir évité un comportement délictueux dont quelqu'un savait ou aurait dû savoir qu'il était illicite, alors qu'il aurait pu ou dû le faire. Dans ce sens, le verdict de culpabilité équivaut à une imputation morale fondée en droit (*imputatio moralis*): un comportement délictueux illicite imputé matériellement ou moralement à quelqu'un (*imputatio facti*), lui sera aussi imputé en droit, inscrit en débit de son compte pénal. Le verdict de culpabilité débouche sur le verdict définitif engageant la responsabilité.

13. Puisque le droit pénal se fonde sur la double présomption d'une part, que chacun est censé connaître les lois ou a du moins l'obligation juridique de les connaître et, d'autre part, que chacun est en mesure de se conformer à la norme, le comportement délictueux et illicite fait référence à la faute et partant au grief. Le verdict de culpabilité examinera le bien fondé de ces présomptions dans le contexte de fait du comportement. Mais au cours de cette évaluation, il peut apparaître qu'il existe des causes qui excluent la faute, comme par exemple le cas de force majeure ou l'erreur invincible, qui excluent la faute et donc la responsabilité pénale.

13. Un arrêt du 13 mai 1987 de la Cour de Cassation reconnaît l'état de nécessité comme une cause d'excuse autonome. Il s'agit d'un arrêt concernant la révélation de la cachette d'un criminel: un médecin, en invoquant l'état de nécessité, avait violé le secret professionnel en révélant à la gendarmerie la cachette d'un dangereux criminel qu'il avait soigné. Dans son arrêt, la Cour de cassation précise sous quelles conditions l'état de nécessité peut justifier un comportement délictueux. Voir Cass., 13 mai 1987, A.C., 1986-1987, p. 1203, R.C.J.B., 1989, avec note DE NAUW, A., «La consécration jurisprudentielle de l'état de nécessité» (597-630); voir aussi les observations sur cet arrêt de HANNEQUART, Y., J.L.M.B., 1987, p. 1169-1174.

14. Voir à ce propos un arrêt de principe de la Cour de cassation: la Cour considérant que l'infraction retenue dans la mise à charge n'est pas punissable du seul fait de la commission de l'élément matériel. Voir Cass., 12 mai 1987, A.C., 1986-1987, p. 1194, avec la conclusion de l'avocat général J. DUJARDIN; Pas., 1987, I, p. 1056; R.W., 1987-88, p. 538; J.T., 1988, p. 439; R.D.P., 1988, p. 711.

§ 3. Le sujet de la responsabilité pénale

14. En droit civil, nous connaissons la responsabilité de la personne morale et la responsabilité pour les actes d'autrui. Dans l'état actuel du droit pénal belge, par contre, seules les personnes physiques peuvent voir leur responsabilité pénale engagée, et cette responsabilité aura donc un caractère personnel.

A. Responsabilité pénale et personne morale

15. Le commissaire de société opère par définition dans le cadre du fonctionnement des personnes morales. À l'égard de la personne morale, il est chargé d'une mission spécifique pouvant donner lieu le cas échéant à une responsabilité pénale spécifique qui est relativement indépendante du problème de la sanction des infractions commises au sein de la personne morale. Toutefois, le commissaire-reviseur peut être une personne morale (article 64, § 1er, alinéa 2 L.C.S.C.), ou avoir pris part à des infractions imputables à une personne morale. Ceci justifie que nous nous arrêtons quelques instants à la responsabilité pénale et à la personne morale.

Le problème de la responsabilité pour des infractions commises au sein d'une personne morale, est un sujet si familier dans les milieux économiques, que je puis me dispenser de le commenter plus avant. Je crois pouvoir me limiter au rappel des principes les plus élémentaires en renvoyant pour le surplus aux publications récentes sur le sujet¹⁵.

En résumé, on pourrait dire que depuis 1948¹⁶, la jurisprudence constante de la Cour de cassation admet que:

- 1) une infraction peut être commise par la personne morale;
- 2) dans l'état actuel du droit, il est impossible d'engager dans ce chef sa responsabilité pénale;
- 3) dans ces circonstances, la responsabilité pénale ne saurait naître que dans le chef de *personnes physiques* ou de personnes par le fait ou par la négligence desquelles la personne morale doit être présumée avoir agi ou avoir omis d'agir¹⁷.

15. Voir e.a. les publications suivantes et les références bibliographiques qui y sont citées: DE NAUW, A., «La délinquance des personnes morales et l'attribution de l'infraction à une personne physique par le juge», note sous Cass., 23 mai 1990, *R.C.J.B.*, 1992, p. 552-572; DERUYCK, F., «Societas delinquere non potest ... en wat dan nog? Over het ontbreken van strafrechtelijke verantwoordelijkheid van rechtspersonen naar Belgisch recht», *Panopticon*, 1991, p. 249-259; *id.* «Over de problematiek van de rechtspersonen (en ermee gelijkgestelde groeperingen) in het strafrecht naar Belgisch en Duits recht: de administratieve weg?», *R.W.*, 1990-91, p. 1251-1267; FAURE, M., *De strafrechtelijke toerekening van milieudelicten*, Anvers-Apeldoorn, Maklu, 1992; HENNAU-HUBLET, C., «Les tendances du droit belge face à la délinquance des entreprises: status quaestionis», in *La criminalisation du comportement collectif. Criminal liability of corporations. Actes du XIVème Congrès International de droit comparé* (Athènes, 1994), Kluwer International Law/ Martinus Nijhoff Publishers, 1995, p. 131 et ss.; TRAEEST, PH., «Strafrechtelijke toerekening van handelingen en feiten aan rechtspersonen», in *Handels-Economisch en Financieel Recht*, Postuniversitaire cyclus Willy Delva, Gand, Mys & Breesch, 1995, p. 285-310.
16. Cass. 16 décembre 1948, *A.C.*, 1948, p. 638. Les principes avancés dans cet arrêt sont déjà évoqués deux ans plus tôt, voir: Cass., 8 avril 1946, *A.C.*, 1946, p. 137.
17. Suivant une initiative de son prédécesseur, l'actuel Ministre de la justice prépare un projet de loi relatif à la responsabilité pénale des personnes morales. Pour le projet antérieur «Watthelet», voir: FAURE, M. et ROEF, D., «Naar een wettelijke formulering van de strafrechtelijke aansprakelijkheid van de rechtspersoon», *R.W.*, 1995-96, p. 417-432. À ce propos, voir également Proposition de loi du 19 décembre 1995 instaurant la responsabilité pénale des personnes morales, avec des peines adaptées pour les entreprises, *Doc. parl.*, Chambre, 1995-1996, n°333/1.

Lorsqu'une personne morale commet une infraction, la responsabilité pénale en incombe, selon la jurisprudence constante de la Cour de cassation, aux personnes physiques, aux organes ou aux préposés à l'intervention desquels elle a agi. En cas d'omission d'une obligation prévue par la loi, cette responsabilité incombera à la personne physique, aux organes ou aux préposés qui doivent agir au nom de la personne morale et ont omis de le faire: c'est le juge pénal qui tranchera en cette matière de manière incontestable¹⁸.

16. Bien entendu, le juge sera limité par loi, dans l'hypothèse où le législateur lui-même a désigné la personne ou la catégorie de personnes auxquelles il y a lieu d'imputer l'infraction. On parlera alors d'une *imputation légale*¹⁹. Cette imputation légale est prévue dans bon nombre de lois pénales particulières, concernant surtout les matières sociales, économiques ou financières. Pour un grand nombre d'infractions punissables prévues dans les lois sur les sociétés, sont ainsi désignés comme personnes légalement incriminables, selon le cas, les administrateurs, les gérants, les commissaires, les membres d'un comité de surveillance, ...²⁰. Dans ces cas, ce n'est pas le fait, mais bien la loi qui désigne la personne ou la catégorie de personnes à laquelle le juge peut imputer l'infraction.

Sauf dans le cas d'une *participation punissable* (articles 66, 67 et 69 du Code pénal), l'imputation en droit pénal ne pourra se faire dans ces hypothèses qu'aux seules personnes énumérées de manière limitative dans la loi.

Pour savoir si quelqu'un possède ou ne possède pas la qualification prévue par la loi, on se laissera moins guider par des montages juridiques ou par la qualification dans d'autres branches du droit, que par l'organisation concrète et le fonctionnement de l'entreprise. Dans ce domaine, c'est l'autonomie du droit pénal qui joue²¹.

Observons que des besoins divers, d'ordre technique ou organisationnel dans l'entreprise peuvent rendre inévitable une délégation de pouvoirs qui, pour peu qu'elle soit admissible en droit ou selon les statuts, peut faire obstacle, dans certaines conditions, à l'imputation à une ou plusieurs personnes ayant la qualité visée dans la loi pénale. La ou les personnes qui ont la qualité pouvant donner lieu à la responsabilité pénale, peuvent en effet toujours apporter la preuve qu'aucun grief ne peut leur être mis à charge. En principe, toutefois, la délégation des pouvoirs et la répartition des tâches ne peuvent avoir pour effet que l'infraction soit imputée à des personnes qui *de facto* ou *de iure* n'ont pas la qualité visée dans la loi, sauf à envisager le détour par la participation punissable (articles 66, 67 et 69 Code pénal). Il s'agit là d'une application de la règle qui veut que, compte tenu du caractère

18. Cass., 29 mars 1994, *Arr. Cass.* 1994, p. 328. Voir aussi: Cass., 26 mars 1991, *Arr. Cass.*, 1990-1991, p. 794.

19. Concernant les diverses formes d'imputation, de manière détaillée, LEGROS, R., «Le droit pénal dans l'entreprise», *J.T.T.*, 1977, p. 169-178; LEGROS, R., «Imputabilité pénale et entreprise économique», *R.D.P.*, 1968-69, p. 365-386. Voir aussi, FAURE, M., *De strafrechtelijke toerekening van milieudelicten*, Maklu, Anvers, 1992 (151 p.).

20. Pour une analyse succincte des dispositions pénales relatives aux sociétés commerciales, voir DE BAUW, F., «De strafbepalingen van de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen», *T.R.V.*, 1996, p. 15-36.

21. Le principe de l'autonomie du droit pénal a été rappelé récemment encore par la Cour de cassation qui, dans une affaire d'abus de confiance, a estimé que le juge au pénal - sur le plan civil aussi - peut juger sur la base de concepts empruntés à d'autres branches du droit, sans être tenu de leur attribuer la signification spécifique qu'ils y ont, et sans le retenir comme le prévoit la loi dans celles-ci. Cass., 27 mars 1995, *Arr. Cass.*, 1995, p. 351 avec référence en note (2) à LEGROS, R., «Essai sur l'autonomie du droit pénal», *Rev. Dr. Pén.*, p. 143 et ss.

d'ordre public du droit pénal, il est impossible de se soustraire contractuellement à sa responsabilité pénale (article 6 du Code civil), sauf dans les limites autorisées par la loi pénale.

En ce qui concerne le réviseur d'entreprises, qui dans sa qualité de commissaire-réviseur devra souvent se faire assister par des collaborateurs²², la question des limites et des possibilités de la délégation et de la répartition des tâches revêt évidemment une grande importance, de même que celle de l'influence de celle-ci au niveau de la responsabilité pénale. C'est la raison pour laquelle nous y reviendrons.

B. (Pas de) responsabilité pour les actes d'autrui

17. Outre la responsabilité civile pour les actes propres (articles 1382 et 1383 du Code civil), le droit civil connaît aussi la responsabilité pour les actes d'autrui (article 1384 du Code civil). Par contre, la Cour de cassation a qualifié de principe général, le caractère personnel des peines. Ce principe est censé être violé lorsque le juge condamne le prévenu à une peine en admettant que le fait sanctionné aurait pu être commis par quelqu'un d'autre, ou sans mentionner que, de l'avis du juge, le prévenu est l'auteur de l'acte mis à sa charge. Il en va de même quand le juge estime que le prévenu est punissable en application d'une prétendue présomption légale de culpabilité²³ au lieu de constater qu'il est l'auteur du fait qui est mis à sa charge.

Si nous avons dit que la possibilité de punir était la traduction en termes de sanctions de la responsabilité pénale, la jurisprudence nous rappelle que, contrairement à ce qui se passe en droit civil, cette responsabilité pénale pour les actes d'autrui n'existe pas. La responsabilité pénale sera toujours personnelle; elle concerne des actes personnels, ou, pour le moins, le non respect d'un devoir de diligence personnel.

L'absence de responsabilité pénale pour les actes d'autrui n'empêche pas toutefois qu'une personne puisse être responsable d'une inaction dont la matérialité est le fait d'un tiers. Dans de nombreux cas, et plus particulièrement dans celui de l'imputation légale, la loi pénale prévoit en effet que des personnes seront considérées comme pénalement responsables du respect ou de l'observation des prescriptions assorties d'une peine de droit pénal. Que la matérialité d'un fait punissable soit le fait d'un tiers ne constitue pas un obstacle fondamental pour conclure à la responsabilité pénale des personnes qui sont tenues par le devoir de diligence, en vue du respect ou de l'observation de l'acte ou de l'omission que prescrit la loi sous peine de sanction pénale. On pourrait tout au plus, dans ces cas, parler d'une pseudo-responsabilité pour les actes d'autrui²⁴. Toutefois, cette pseudo-responsabilité pour les actes d'autrui constitue fondamentalement une responsabilité personnelle pour la propre faute, à savoir le manquement à une obligation de diligence personnelle.

22. L'article 64sexies, dernier alinéa L.C.S.C., prévoit que les commissaires peuvent, dans l'exercice de leur fonction, et à leurs frais, se faire assister par des préposés ou d'autres personnes dont ils répondent.

23. Cass. 4 février 1992, A.C., 1991-1992, p. 514; Cass., 3 novembre 1992, A.C., 1991-1992, p. 1275; Cass., 26 octobre 1994, A.C., 1994, p. 882, avec renvoi à des arrêts antérieurs.

24. Dans ce sens, voir JEANDIER, W., *Droit pénal général*, 2e éd., Paris, Monchrestien, n°306.

§ 4. Les conséquences de la responsabilité pénale

18. La responsabilité pénale constitue le fondement juridique pour la possibilité d'appliquer des peines (et des mesures), soit les conséquences pénales caractéristiques de la responsabilité pénale. En droit belge, seules pourront être imposées les peines (et mesures) prévues pour l'infraction ou les infractions dont on est jugé coupable. Les peines aussi sont liées au principe de la légalité déjà cité: (*nullum crimen) nulla poena sine lege*.

Pour l'application des peines, la qualification légale de l'infraction pour laquelle on a été condamné, revêt une importance capitale. C'est ainsi qu'un faux en écritures privées (article 196 du Code pénal), pourra donner lieu à une condamnation obligatoire (article 32 du Code pénal) ou facultative (article 84 du Code pénal), qui emporte la privation des droits civils ou politiques. Un faux en écritures fiscales (par ex., article 450 C.I.R.), par contre, ne permet pas une condamnation de ce type, mais bien par contre l'imposition d'une interdiction d'exercer certaines catégories de professions (par ex., article 455 C.I.R.). Une violation de l'article 17 de la loi sur la comptabilité et les comptes annuels des entreprises ne prévoit ni la privation des droits civils ni la sanction d'une interdiction quelconque au titre de peine supplémentaire.

19. Il en résulte qu'il n'est pas indifférent de savoir sur la base de quelle disposition pénale on a été condamné. Cette même réflexion vaut également pour les effets civils qui peuvent résulter des condamnations pénales. En cas de condamnation pour faux en écritures (article 196 du Code pénal); il n'est pas possible de condamner la personne civilement responsable au paiement des amendes et des frais de justice, prononcés contre leurs mandataires, administrateurs ou liquidateurs, en l'absence d'une disposition légale particulière. Mais celle-ci existe par contre pour le cas de fraude fiscale (voir, par ex., l'article 458 C.I.R.). Ce sera la disposition légale qui déterminera, à chaque fois, la possibilité de condamner civilement des personnes autres que celles qui ont été condamnées pour telle ou telle infraction spécifique.

20. S'il y a responsabilité pénale, l'action en réparation des dommages causés par l'infraction, est en principe soumise, en ce qui concerne la prescription, à la règle prévue à l'article 26 du Titre préliminaire du Code d'instruction criminelle (C.I.C.), qui prévoit que l'action civile résultant d'une infraction se prescrit par cinq ans à compter du jour de l'infraction, étant entendu qu'il n'y a pas de prescription possible avant qu'il y ait eu prescription de l'action pénale.

Dans un arrêt récent de la Cour d'arbitrage du 21 mars 1995, cette disposition est jugée contraire aux articles 10 et 11 de la Constitution aux motifs que ladite disposition, compte tenu de l'interdiction de discrimination et du prescrit constitutionnel de l'égalité de traitement, met dans une position nettement moins favorable et non justifiable les victimes d'une faute qui constitue une infraction et celles d'un acte qui ne l'était pas (auquel cas s'applique la prescription trentenaire)²⁵.

25. Cour d'arbitrage, 21 mars 1995, *R.W.*, 1994-1995, note TRAEEST, Ph., «De verjaring van de burgerlijke vordering voortvloeiend uit een misdrijf: de geschiedenis van de onzekere toekomst (1325-1329). Voir également à ce propos: FONTAINE, M. et FRAGNART, J. «Réflexions sur la prescription des actions en responsabilité», *R.G.A.R.*, 1995, n°12.502 (8p.).

Il faut admettre avec PH. TRAEEST, que si le délai selon les règles du droit civil, est inférieur à cinq ans (comme c'est le cas par exemple pour l'article 15 de la loi sur le contrat de travail du 3 juillet 1978), la victime pourra encore invoquer le délai de cinq ans qui lui accorde l'article 26 du Titre préliminaire du C.I.C.²⁶ À notre avis, l'article 26 T.P. du C.I.C., s'applique tel quel aux actions civiles résultant d'infractions commises par le commissaire-reviseur en raison d'opérations liées à sa mission, étant entendu que le délai de cinq ans visé à l'article 26 T.P. du C.I.C. ne prendra cours dans cette hypothèse, en application de l'article 194, alinéa 5 L.C.S.C., qu'à partir de la découverte de l'opération illégale si celle-ci a été cachée.

L'article 26 du Titre préliminaire du C.I.C. restera à notre avis applicable tel quel, dans la mesure où cette action est imprescriptible tant qu'il n'y a pas eu prescription de l'action pénale.

Chapitre II: Dispositions pénales auxquelles le commissaire-reviseur peut être confronté – un aperçu illustratif

21. Nous avons exposé ci-dessus que:

- 1) le commissaire-reviseur opère dans un domaine d'activité qui, en raison de la multiplication des lois pénales ou des dispositions impératives dont la violation est sanctionnée se trouve être transformé en quelque sorte en un vrai champ de mines pénal, et
- 2) que le risque d'être confronté à une disposition du droit pénal est devenu plus réel en raison du développement de la fraude fiscale à grande échelle et de la criminalité économico-financière dans les entreprises, où le commissaire-reviseur exerce ses missions.

Dans le présent chapitre, nous donnerons un aperçu illustratif des infractions que le commissaire-reviseur peut commettre; il nous faudra inévitablement – comme mentionné ci-avant – procéder à un tri parmi les thèmes virtuellement pertinents en matière de responsabilité pénale du commissaire-reviseur.

A. Le commissaire-reviseur est cité nommément dans la norme de la loi pénale

22. Dans la législation pénale (surtout dans le cadre de la loi sur les sociétés)²⁷, il existe une série d'infractions pour lesquelles la qualité de commissaire-reviseur est un élément constitutif de l'infraction.

Puisque dans ces dispositions pénales, le commissaire-reviseur, *ès qualités*, est cité directement et nommément dans la norme de la loi pénale, éventuellement avec d'autres personnes, il convient de nous arrêter quelques instants à ces dispositions pénales.

26. TRAEEST, PH., op. cit., p. 1328.

27. Pour un aperçu succinct des dispositions pénales dans les lois coordonnées sur les sociétés commerciales, voir DE BAUW, F., «De strafbepalingen van de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen», T.R.V., 1996, p. 15-36.

1. Le non respect de l'obligation de convoquer l'assemblée générale

23. L'article 201, 5° L.C.S.C. prévoit une amende de 50 à 10.000 francs pour «*les gérants, administrateurs, commissaires ou liquidateurs, qui auront négligé de convoquer, dans les trois semaines de la réquisition qui leur en aura été faite, l'assemblée générale prévue par les articles 73, alinéa 2 et 91*».

Les commissaires-reviseurs, requis à cet effet par les actionnaires qui représentent un cinquième du capital social, sont tenus de convoquer, en vertu de l'article 73, alinéa 2 L.C.S.C., l'assemblée générale d'une S.A. Une même obligation est prévue pour la société en commandite par actions (article 107 L.C.S.C.).

L'article 91, alinéa 2 L.C.S.C., prévoit une obligation similaire, dans le cadre de la S.A., de la S.C.A. (article 107 L.C.S.C.) et de la S.P.R.L. (article 131, alinéa 2 L.C.S.C.), lorsque la demande est faite par les détenteurs d'obligations représentant un cinquième des titres en circulation.

L'infraction constitue un délit d'omission qui consiste à laisser passer un délai de trois semaines sans rencontrer l'obligation de convocation.

2. Non respect des règles relatives à la rémunération des commissaires

24. L'article 204, 5° L.C.S.C., punit d'une peine d'emprisonnement d'un mois à cinq ans et d'une amende de cinquante à dix mille francs, ou d'une de ces peines seulement «*les administrateurs et les commissaires qui contreviennent à l'article 64ter*».

Cette infraction concerne la méconnaissance des règles impératives de rémunération fixées à l'article 64ter L.C.S.C. pour les commissaires-reviseurs, en vue de sauvegarder leur indépendance à l'égard de la société.

Le système de rémunération tel que prévu à l'article 64ter ne s'applique pas uniquement aux S.A., mais aussi aux S.C.A. (article 107 L.C.S.C.), à la S.P.R.L. (article 134 LCSC) et à la S.C.R.L. (article 147octies, § 1er L.C.S.C.).

3. L'acquisition (par rachat ou échange) ou la prise en gage d'actions propres par la société, en violation du droit des sociétés

25. L'article 206, alinéa 1er L.C.S.C. punit d'une amende de cinquante à dix mille francs et d'une peine d'emprisonnement d'un mois à un an «*ceux qui, comme administrateurs, commissaires, gérants ou ...*» auront contrevenu, lors de l'acquisition par rachat ou par échange d'actions propres ou la prise en gage de celles-ci, les règles applicables du droit des sociétés, soit pour les S.A., les articles 52bis ou 52quater, dans la mesure où ce dernier renvoie à l'article 52bis, pour la S.P.R.L., les articles 128bis ou 128quater dans la mesure où ce dernier renvoie à l'article 128bis²⁸.

28. En ce qui concerne l'acquisition d'actions propres, voir les références bibliographiques citées par De BAUW, F., «De strafbepalingen van de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen», *T.R.V.*, 1996, (15), note 75 à la page 33.

4. Interdiction de versements sur actions aux frais de la société, et de versements fictifs sur actions souscrites

26. L'article 206, alinéa 1 *in fine* L.C.S.C., punit d'une amende de cinquante à mille francs et d'un emprisonnement d'un mois à un an, ou d'une de ces peines seulement, «*ceux qui, comme administrateurs, commissaires, gérants ou ... auront fait, par un moyen quelconque, aux frais de la société, des versements sur les actions ou admis comme faits des versements qui ne sont pas effectués réellement de la manière et aux époques prescrites*».

Ces dispositions pénales s'appliquent à toutes les formes reconnues par les lois coordonnées sur les sociétés commerciales. Selon F. DE BAUW, on vise par «versements» les versements effectués (ou prétendument effectués) à la suite de souscriptions, que la souscription soit effectuée en numéraire ou par un apport en nature²⁹.

5. Violation du secret professionnel

27. Puisqu'en vertu du droit des sociétés, le commissaire-reviseur doit être un réviseur d'entreprises, l'article 27, alinéa 2 de la loi du 22 juillet 1953 créant l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (tel que remplacé par l'article 61, A. de la loi du 21 février 1985, M.B. du 28 février 1985), qui punit les réviseurs d'entreprises qui violent le secret professionnel, s'appliquera évidemment au commissaire-reviseur. Comme nous l'avons exposé ci-dessus, le problème du secret professionnel a déjà fait l'objet de nombreux commentaires détaillés³⁰, et nous ne nous y arrêtons donc pas.

6. Violations de l'article 17, alinéa 3, de la loi du 17 juillet 1975 sur la comptabilité et les comptes annuels des entreprises (voir plus loin)

B. Infractions de droit commun

28. Les infractions de droit commun et autres, dont peut se rendre coupable le commissaire-reviseur dans l'exercice de ses activités professionnelles, soit en tant qu'auteur soit en tant que complice, sont nombreuses. Nous nous bornerons ici à en rappeler les principales.

1. *Le faux en écritures et l'usage de faux* (article 193 et ss. Code pénal), qualifiés selon le cas soit comme une forme particulière de faux en écritures, comme par exemple, (la complicité) en matière de faux dans les comptes annuels et l'usage d'un acte faux (articles 207-209 L.C.S.C.) ou le faux fiscal en écritures et son usage (article 450, C.I.R. en dispositions correspondantes dans d'autres codes fiscaux). Nous y reviendrons aux points 34 et suivants.

29. DE BAUW, F., op. cit., p. 18.

30. Voir les références citées en note 6.

2. (La participation au) *recel et blanchiment* d'argent et d'avantages patrimoniaux illégaux (article 505 du Code pénal, remplacé récemment par l'article 7 de la loi du 7 avril 1995, *Moniteur belge*, 10 mai 1995)³¹.

3. (La participation à) *la banqueroute frauduleuse* (article 489 du Code pénal), *l'insolvabilité frauduleuse* (article 490bis du Code pénal), *l'abus de confiance* (article 491 du Code pénal), ou *l'escroquerie* (article 496 du Code pénal)

29. Comme nous l'avons rappelé ci-dessus, une sélection s'impose. Compte tenu de la pertinence et de l'importance du sujet au regard du problème de la responsabilité pénale, nous nous arrêterons ici surtout à la théorie relative au faux en écritures et aux infractions qui y sont liées, au regard des dispositions de la loi du 17 juillet 1975 sur la comptabilité et les comptes annuels des entreprises.

Chapitre III: Droit comptable: infractions à l'article 17, alinéa 3 de la loi sur les comptes annuels

30. Il ne nous est pas possible, dans le cadre de la présente contribution, de nous arrêter dans le détail à toutes les dispositions pénales visées à l'article 17 de la loi du 17 juillet 1975 sur la comptabilité et les comptes annuels (que nous appellerons plus loin la loi comptable), celle-ci ayant d'ailleurs déjà fait l'objet de nombreux commentaires³².

Nous nous contenterons d'une analyse sommaire des dispositions qui concernent directement le commissaire-reviseur. À notre avis, en raison du seuil particulièrement bas de la sanction, elles appartiennent aux sanctions pénales qui le rendent le plus vulnérable du point de vue du droit pénal.

31. La première phrase de l'alinéa 3 de l'article 17 de la loi comptable prévoit notamment que sont punis «d'une amende de cinquante à dix mille francs, ceux qui en qualité de commissaire, de commissaire-reviseur, ... ont attesté ou approuvé des comptes, des comptes

31. Les commentaires récents à propos de cette disposition sont très nombreux, voir notamment la bibliographie p. 285 et ss. dans le livre de VAN ROOSBROECK, A., *Voorkoming en bestraffing van witwassen van geld en illegale vermogensvoordelen*, Anvers, ETL, 1995; voir également: HELLEMANS, F., «Het witwassen van geld en de beroepsbeoefenaar», in STORME, M., e.a., (éd.) *Handels-Economisch en Financieel Recht*, Postuniversitaire cyclus Willy Delva, Gand, Mys & Breesch, 1995, p. 483-518; BERKMOES, H., VANDAELE, R., DE BIE, B., *Misdaad loont niet (meer). Over de bijzondere verbeurdverklaring van vermogensvoordelen en de bestrijding van het witwassen*, Bruxelles, Politeia, 1994, 173 p.

32. Voir notamment: DE BLUS, A. & RUMENS, A., «Aspect pénal de la loi relative à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises», *R.B.S.C.*, 1977 n°4, pp. 195 et ss.; DERUYCK, F., «De strafbepalingen in de wet van 17 juli 1975 m.b.t. de boekhouding en de jaarrekening van de ondernemingen», in *Liber Amicorum Paul de Vroede*, Anvers, Kluwer Rechtswetenschappen België, 1994, p. 609-629; DUPLAT, J.L., «Aspects nouveaux de la banqueroute, du droit pénal comptable et du droit des sociétés commerciales», in *L'évolution récente du droit commercial et économique*, Éd. Jeune Barreau, Bruxelles, 1978, (367), p. 367-377; DUPONT, L., «De strafrechtelijke aansprakelijkheid van boekhouders, hulpboekhouders en accountants en de wet van 17 juli 1975 met betrekking tot de boekhouding en de jaarrekening van de ondernemingen», *Tijdschr. Acc. Boekkh.*, 1979, p. 23-25; TROISFONTAINES, P., «La responsabilité des dirigeants d'entreprise: aspects du droit pénal comptable», *Ann. Dr. Louvain*, T. XLIII, 1-2/1983, p. 53-58; TROISFONTAINES, P., «Les dispositions pénales de la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises», in *Droit comptable*, Bruxelles-Bruges, La Chartre, 1985, p. 76-111; VAN HOORENBEEK, W., «De penale aansprakelijkheid wegens overtreding van de wet met betrekking tot de boekhouding en de jaarrekening van de ondernemingen», *R.W.*, 1975-1976, p. 1966-1975.

annuels, des bilans et des comptes de résultats ou des comptes consolidés d'entreprises, lorsque les dispositions mentionnées à l'alinéa 1^{er} (de l'article 17) n'ont pas été respectées, soit en sachant qu'elles ne l'avaient pas été, soit en n'ayant pas accompli les diligences normales pour s'assurer qu'elles avaient été respectées».

Les dispositions à respecter visées à l'alinéa premier concernent notamment: l'obligation de tenir une comptabilité appropriée à la nature et à l'étendue des activités de l'entreprise (article 2); l'obligation de tenir une comptabilité enregistrant certaines mentions (article 3, alinéas premier et trois); l'obligation de suivre un système de livres et de comptes (article 4); des obligations relatives aux pièces justificatives (article 6); des obligations en matière d'inventaire et de comptes annuels (article 7); des obligations portant sur le contenu des livres et un délai de conservation obligatoire (articles 8 et 9). Les dispositions à respecter visées à l'alinéa premier portent encore sur les arrêtés pris en exécution de la loi comptable, notamment en ce qui concerne les critères pour l'évaluation de l'inventaire ainsi que la forme et le contenu des comptes annuels (article 7, alinéa 4) ou la forme et le contenu du bilan, du compte de résultats et des annexes (article 10).

Font dès lors partie de l'ensemble des obligations à respecter, une série de dispositions légales qui s'appliquent impérativement à la manière dont la comptabilité est tenue, notamment l'obligation de présenter dans les comptes annuels une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de l'entreprise, comme prévu à l'article 3, alinéa premier de l'arrêté royal du 8 octobre 1976 relatif aux comptes annuels des entreprises (M.B. du 19 octobre 1976).

Il y aura infraction réprimée par l'article 17, alinéa 3, première phrase de la loi comptable, en cas d'attestation ou d'approbation de documents imposés par la loi qui ne sont pas conformes³³, soit en connaissance de cause, soit par ignorance découlant d'un manquement au devoir de diligence.

La disposition pénale s'applique à un grand nombre de situations dans lesquelles le commissaire-reviseur a failli à l'observation des normes de diligence, dont la violation pourrait par ailleurs aussi mettre en cause sa responsabilité civile³⁴.

32. La première phrase de l'alinéa 3 de l'article 17 de la loi comptable offre une illustration pertinente de la problématique de l'imputation légale que nous avons commentée plus haut.

L'imputation légale n'implique nullement que la personne physique à laquelle une infraction peut légalement être imputée, comme c'est le cas en l'occurrence pour le commissaire-

33. En doctrine, on attire l'attention sur le fait que le législateur a omis de préciser ce qu'il fait entendre par «attester et approuver». Selon W. VANHORENBEECK, l'attestation pourrait être assimilée à la certification ou à la déclaration de conformité et d'exactitude, l'approbation renvoyant alors à une déclaration sans réserves. L'attestation, selon cet auteur, implique non seulement l'approbation des documents vérifiés, mais aussi leur exactitude sans réserves. Voir VANHORENBEECK, W., op. cit., 1971.

34. En ce qui concerne l'identité entre le concept de faute en droit pénal et en droit civil, toute une série d'études ont été publiées sur l'état actuel du droit belge. Voir notamment les références citées par DELVAUX, P.H., et SCHAMPS, G., «Les enjeux d'une dissociation des fautes pénale et civile», in *Le défaut de prévoyance à l'épreuve des faits et du droit (numéro spécial)*, *Rev. Dr. pén.*, 1994, 3-4, p. 237-249; voir également: DELVAUX, P.H. et SCHAMPS, G., «Unité ou dualité des fautes pénales et civiles: les enjeux d'une controverse», *R.G.A.R.*, 1991, p. 11795.

reviseur verra sa responsabilité pénale engagée. Il faudra encore prouver qu'il n'a pas respecté une norme de diligence. Ainsi, sur la base de l'article 64sexies, dernier alinéa L.C.S.C., qui prévoit que les commissaires peuvent à leurs frais, se faire assister dans l'exécution de leur mission par des préposés ou des personnes dont ils répondent, on peut admettre que le commissaire-reviseur peut déléguer des tâches de révision qui précèdent l'attestation ou l'approbation des documents en cause. Dans le cas où la preuve peut être faite que la délégation a été accordée de manière judicieuse, en connaissant la compétence et les capacités de la personne déléguée, et sur la base d'une confiance légitime dans sa diligence, le commissaire-reviseur pourra contester sa responsabilité pénale personnelle en cas d'imprévoyance du délégué en affirmant qu'il n'a personnellement violé aucune règle de diligence. Même si sa responsabilité civile pour les actes de son préposé subsiste, reste la règle de base du droit pénal qui veut que l'on ne saurait être pénalement responsable du fait d'autrui, qu'il faut au moins une violation personnelle du devoir de diligence.

33. L'article 17, alinéa 3, *in fine*, de la loi comptable, il est prévu que (le commissaire-reviseur) sera puni d'un emprisonnement d'un mois à un an ou d'une amende de cinquante à dix mille francs, ou d'une de ces peines seulement, s'il a agi avec une intention frauduleuse.

En cas de violation de cette disposition, on pourrait envisager parmi les nombreuses hypothèses possibles, un faux en écritures. Si bien que se posera alors la question de savoir s'il s'agit en l'occurrence d'un concours d'infractions (article 196 du Code pénal et article 17, alinéa 3, *in fine* de la loi comptable) en un seul acte (concours idéal ou intellectuel), ou bien d'une situation pour laquelle il faudra admettre que l'article 17, alinéa 3, *in fine* de la loi comptable, exclut l'application de l'article 196 du Code pénal (à ce propos, voir plus loin n°65-66).

Chapitre IV: Le rapport écrit du commissaire-reviseur et le faux en écritures

Présentation

34. Depuis la loi du 21 février 1985 de réforme du revisorat (M.B. du 28 février 1985), la fonction de commissaire de société est réservée exclusivement aux membres, tant personnes physiques que morales, de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises qui portent en cette qualité le titre de commissaire-reviseur (article 64, § 1er, alinéa 2 L.C.S.C.).

Les missions et les tâches du commissaire-reviseur (d'entreprises) ont déjà été amplement définies à plusieurs reprises. Quelles que soient les différences dans ces descriptions, elles mettent toujours l'accent sur la vocation du reviseur d'entreprises, en sa qualité de commissaire-reviseur, d'exécuter, en tant qu'expert indépendant, des missions de contrôle prévues par la loi ou en vertu de la loi et d'en faire rapport à destination de tiers, le plus souvent en donnant son opinion sur les documents ou par le biais d'une attestation ou certification de la fidélité des informations financières ou comptables qu'il a contrôlées.

Ceci ressort très clairement d'une lecture conjointe de l'alinéa premier de l'article 64, § 1er L.C.S.C.³⁵, qui définit la principale mission générale que la loi sur les sociétés confie au

35. Tel que remplacé par l'article 9 de la loi du 21 février 1985 de réforme du revisorat, M.B. du 28 février 1985.

commissaire-reviseur, de l'article 65 L.C.S.C.³⁶, qui précise cette mission par la définition du contenu du rapport écrit circonstancié qu'il doit établir³⁷ et de l'article 64bis L.C.S.C., qui garantit le principe de l'indépendance, conformément aux règles applicables à la profession de réviseur d'entreprises. Outre les articles 64 et 65 L.C.S.C., il existe de nombreuses autres dispositions dans la loi sur les sociétés et dans d'autres lois qui imposent au commissaire-reviseur une obligation générale³⁸ ou particulière³⁹ de déposer un rapport écrit.

Au vu de ces dispositions, le commissaire-reviseur pourra notamment être qualifié de «rapporteur professionnel qui, sur la base de sa compétence indépendante, est appelé à fonder ou à renforcer la confiance de tiers dans la crédibilité ou la fiabilité des informations financières relatives à l'entreprise ou des documents comptables»⁴⁰.

35. Il semble par ailleurs y avoir une similitude surprenante entre le fondement pour l'incrimination de faux en écritures et la fonction de commissaire-reviseur, dans la mesure où il est appelé, en tant qu'expert indépendant, à donner un fondement à la confiance dans certaines informations financières et comptables ou à la renforcer.

En droit belge, le faux en écritures est une infraction classée parmi les infractions contre la foi publique⁴¹. L'expression «foi publique» peut paraître assez obsolète. Il s'agit simplement de la confiance (dans la fiabilité des écrits) qui est indispensable pour que puissent fonctionner valablement les relations juridiques au sein d'une société. D'ailleurs, la Cour de cassation a reformulé de manière excellente la portée du mot «publique» dans l'expression «foi publique» en considérant qu'il s'agissait là de relations sociales ordinaires⁴². La Cour de cassation a d'ailleurs également interprété en termes modernes, à plusieurs reprises, la notion de «confiance» à propos d'écrits, utilisant alors des expressions comme «la pré-

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

37. Applicable à la S.A.; en vertu de l'article 107 à la S.C.A.; en vertu de l'article 134 à la S.P.R.L.; en vertu de l'article 147octies à la S.C.R.L. et en vertu de l'article 10 de l'A.R. du 12 septembre 1983 pris en exécution de la loi du 17 juillet 1975 (M.B. 28 septembre 1983) aux sociétés de droit belge constituées sous la forme d'une société en nom collectif, d'une société en commandite simple ou d'une société coopérative à responsabilité illimitée, sauf les exceptions prévues dans ce même article.

38. Voir en particulier les articles 15bis et 15ter, § 1er de la loi du 20 septembre 1948 portant organisation de l'économie, insérés par les articles 1 et 2 de la loi du 21 février 1985 (M.B. 28 février 1985).

39. Pour un inventaire des missions particulières de rapport que la loi sur les sociétés confie au commissaire-reviseur, voir VAN OEVELEN, A., «De rol en de civielrechtelijke aansprakelijkheid van de commissaris-revisor», op.cit., p. 265-270.

40. «De bedrijfsrevisor is door de wetgever (derhalve) gekwalificeerd als een vertrouwenspersoon, die aan deze stukken een geloofwaardigheid hecht die vergelijkbaar is met die welke verbonden is aan de certificering door een beëdigd deskundige», écrit VAN OEVELEN, A., «De rol en de civielrechtelijke aansprakelijkheid van de commissaris-revisor», op.cit., p. 235.

Ou encore «De functie van bedrijfsrevisor is te definiëren als een onafhankelijk deskundige die een getrouwheidsoordeel uitbrengt omtrent door ondemingen versprekte informatie van financieel-economische aard», comme l'écrivent GROFFELS W. et VAN PASSEL, H., «De bedrijfsrevisor en zijn controletaak», A & B, 1993/4, p. 16.

41. Le chapitre IV, faisant partie du Titre III du livre II du Code pénal est intitulé «Des faux commis en écritures et dans les dépêches télégraphiques» qui punit les «infractions et les délits contre la foi publique». Pour plus de détails, voir: VANHALEWIJN, J., «Valsheid in geschriften, misdrijf tegen de openbare trouw»; *Liber amicorum R. VICTOR*, II, Anvers, Kluwer, II, 1973, p. 1185-1190.

42. Cass., 5 octobre 1982, Arr. Cass., 1982-1983, p. 185.

somption de véracité», «crédibilité»⁴³, ou encore «de nature à convaincre de l'exactitude ou de l'authenticité»⁴⁴.

L'incrimination de faux en écritures se justifie par la confiance juridiquement indispensable dans l'authenticité et l'exactitude de certains écrits ou des actes ou faits que ces derniers constatent.

Il va donc sans dire que lorsque le rapport écrit du commissaire-reviseur doit sous-tendre la confiance dans la crédibilité de certaines informations économiques ou comptables, ce rapport doit aussi être digne de confiance. Si tel n'est pas le cas, le rapporteur risque de s'exposer aux sanctions prévues pour le faux en écritures en guise de protection pour la confiance qui doit nécessairement pouvoir être accordée à certains écrits.

§ 1er. Le faux en écritures: présentation sommaire⁴⁵

36. Le faux en écritures est sanctionné par les articles 193 et suivants du Code pénal, qui comprennent les dispositions de droit commun en matière de faux en écritures.

Il existe en outre un certain nombre de lois pénales particulières qui sanctionnent certaines formes de faux en écritures dans des écrits particuliers. C'est ainsi que les faux dans les écritures de la société peuvent relever, selon le cas, exclusivement ou cumulativement, de l'application des règles du droit commun des articles 193 et ss. du Code pénal, des dispositions relatives aux faux en écritures fiscales⁴⁶, l'article 204, 1° et les articles 207-210 L.C.S.C. concernant le faux dans les comptes annuels, ou l'article 17, alinéa 3 de la loi du 17 juillet 1975 sur les comptes annuels.

En droit pénal, on est confronté alors au problème relativement complexe de la qualification juridique, la question étant de savoir s'il y a concours d'un fait unique (article 65, Code pénal; un fait et plusieurs qualifications), ou bien un cas dans lequel la loi spéciale exclut la loi générale: *generi per speciem derogatur*. Nous nous arrêterons à ce problème au § 5. Mais il nous faut d'abord présenter les éléments constitutifs du faux en écritures du droit commun, le cas générique du faux en écritures, les autres cas n'en étant que des modalités.

37. Faute d'une définition légale du faux en écritures de droit commun, la doctrine, sur la base des dispositions des articles 193 et suivants du Code pénal, et en se fondant sur les travaux parlementaires relatifs à ces articles, a élaboré une définition du faux en écritures, inspirée de la jurisprudence, et que la Cour de cassation, dans un arrêt du 18 juin 1985, a

43. Cass., 18 juin 1985, *Arr. Cass.*, 1984-1985, p. 1445.

44. Cass., 27 mars 1985, *Arr. Cass.*, 1984-1985, p. 1037.

45. Pour une analyse plus détaillée, voir DUPONT, L., «Valseheid in geschriften», in DE PEUTER, J. e.a., *Bijzonder strafrecht voor rechtspractici*, Louvain, Acco, 1990, p. 137-188; MARCHAL, A., «Faux commis dans les écritures et les dépêches télégraphiques», in *Les Nouvelles, Droit pénal*, II, Bruxelles, Larcier, 1967, p. 399-623; RIGAUX, M. et TROUSSE, P.E., «Le faux en écritures», in *Les crimes et les délits du Code pénal*, II, Bruxelles, Bruylant, 1957, 541 p.; MARCHAL, A. et JASPARS, J.P., *Droit criminel, Traité théorique et pratique*, Bruxelles, Larcier, 1975, 3e éd., p. 142-236; VANHALEWIJN J. et DUPONT L., *Valseheid in geschriften*, A.P.R., Gand-Louvain, Story Scientia, 1975, 252 p.

46. Article 450 C.I.R., article 3 Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus, article 73bis Code de la T.V.A., article 207bis Droits de Timbre, article 206bis Enregistrement, article 133bis Succ. et article 66bis Timbre; voir à ce propos: DUPONT, L., «Fiscale valseheid in geschriften», in DUPONT, L. et VANISTENDAELE, F., *Strafrecht en belastingrecht*, Acta Falconis, Anvers, Kluwer Rechtswetenschappen, n°83/5, 1983, p. 87-137.

reprise telle quelle⁴⁷. À notre connaissance, il s'agit là du premier arrêt dans lequel la Cour de cassation définit l'infraction du faux en écritures en énumérant en une seule phrase les éléments constitutifs qui constituent la qualification de l'infraction. Pour reprendre la formule de cet arrêt, «*le faux en écritures consiste en ce que, avec une intention frauduleuse ou à dessein de nuire, la réalité est dissimulée, d'une manière déterminée par la loi, alors qu'il peut en résulter un préjudice*». Cette définition nous apprend que pour la qualification faux en écritures, quatre éléments constitutifs doivent être réunis:

- 1) un écrit protégé par le droit pénal;
- 2) une altération de la vérité selon certaines modalités;
- 3) une intention frauduleuse ou le dessein de nuire et
- 4) un préjudice ou un dommage pouvant en résulter.

Dans le paragraphe qui suit, nous analyserons successivement des éléments constitutifs du faux en écritures dans la perspective du rapport de révision du commissaire-reviseur, tel que prévu par l'article 65 L.C.S.C.

§ 2. Les éléments constitutifs du faux en écritures et le rapport de révision prévu par l'article 65 L.C.S.C.

38. Aux termes de l'article 64, § 1er L.C.S.C., la mission de base du commissaire-reviseur consiste en un contrôle de la situation financière, des comptes annuels et de la régularité, du point de vue des lois sur les sociétés et des statuts, des opérations à constater dans les comptes annuels. Du point de vue de la mise en œuvre, l'aspect le plus important de cette mission de base se trouve à l'article 65 L.C.S.C. selon lequel les commissaires rédigent, en vue de l'assemblée générale, un rapport écrit qui reprend plus particulièrement les mentions énumérées dans l'article.

Nous examinerons à l'aide de quelques exemples, dans quelles conditions il peut y avoir des faux punissables dans ce rapport, en procédant à une analyse des éléments constitutifs du faux en écritures, appliqués aux éléments mentionnés dans l'article 65 susvisé.

Il va sans dire que dans le cadre de la présente contribution, nous n'aurons pas le temps de nous arrêter à des questions du type: quelle est l'étendue des obligations du commissaire-reviseur en matière de rapport; comment devra-t-il rédiger celui-ci pour ne pas mettre en cause sa responsabilité civile, et plus précisément, comment devra-t-il procéder, lors du contrôle préalable à son rapport, dans le respect de quelles normes légales et normes spéciales et générale de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises ? Tous ces points sont abordés dans d'autres contributions à cette journée d'étude.

A. Un écrit protégé en droit pénal

39. La limitation la plus spécifique pour qu'on puisse parler de l'infraction de faux en écritures se situe au niveau de notion d'écrit protégé par la loi ou par le droit pénal⁴⁸.

47. Cass., 18 juin 1985, *Arr. Cass.*, 1984-1985, p. 1445 et *Pas.*, 1985, I, p. 1355.

48. Voir à ce propos: WILLO, F. (avocat général) «Het begrip beschermd geschrift in article 193 e.v. Sw», Discours prononcé lors de séance solennelle d'ouverture de la Cour d'Appel d'Anvers le 1er septembre 1995, *R.W.*, p. 793-820 et la doctrine et la jurisprudence auxquelles l'auteur renvoie.

Ce ne sont pas tous les écrits ni toutes les mentions qui sont pénalement protégés. La protection pénale n'est prévue que pour

- 1) un écrit dans le sens strict du terme (un système de signes graphiques, pouvant être lu et compris par les tiers)⁴⁹,
- 2) qui exprime une idée ayant une portée juridique,
- 3) dans la mesure où l'écrit relève de la foi publique.

1. Un écrit dans le sens strict du terme à portée juridique

40. Le droit pénal ne s'occupe pas de tous les écrits. Un écrit ne sera protégé en droit pénal que lorsqu'il porte sur un fait juridiquement pertinent: il s'agit d'un fait qui, considéré isolément ou en relation avec d'autres, est susceptible de déterminer l'existence, la transformation, l'extinction ou la constatation d'un droit⁵⁰.

Il faut donc que l'écrit, concernant l'acte ou le fait dont il fait état, puisse convaincre tous ceux devant qui il est produit en les incitant à prendre une position par rapport à un intérêt qui est juridiquement protégé⁵¹. Pour reprendre les formulations (différentes) avancées par la Cour de cassation, cet écrit sera protégé en droit pénal seulement dans la mesure où il peut avoir «des effets juridiques»⁵², s'il est de nature à sortir des effets en droit⁵³, ou s'il porte «sur un acte ou un fait juridique»⁵⁴.

41. Il ne fait aucun doute que le rapport prévu à l'article 65 L.C.S.C., dans toutes les mentions qu'impose la loi, est un écrit dans le sens strict du terme qui porte sur des faits juridiquement pertinents. Avec toutes ses mentions, ce rapport vise en effet à permettre à l'assemblée générale des actionnaires de rencontrer tous les devoirs que lui attribue la loi sur les sociétés et d'exercer toutes les compétences. Par le biais de la publication de ce rapport, prévue à l'article 80, alinéa 2, 5° L.C.S.C., les tiers intéressés, les fournisseurs, les créanciers, la concurrence, les travailleurs, etc., pourront également apprécier la pertinence des informations publiées par l'entreprise dans la perspective des intérêts juridiques qu'ils ont à défendre⁵⁵. L'article 190bis nouveau L.C.S.C., analysé au cours de cette journée par H. LAGA, apporte une preuve décisive de la pertinence juridique de nombreux rapports que doit établir le commissaire-reviseur.

49. Voir à ce propos: DUPONT, L., «Valheid in geschriften», in DE PEUTER, J., e.a., *Bijzonder Strafrecht voor rechtspractici*, Publicaties van het Instituut voor Strafrecht, nr. 5, Louvain, Acco, 1990, (127), p. 145.

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

51. WILLIO, F., op. cit., p. 797, n°17.

52. Cass., 11 mai 1982, *Pas.*, 1982, I, p. 1042.

53. Cass., 9 février 1982, *Arr. Cass.*, 1981-1982, p. 720.

54. Cass., 5 octobre 1982, *Arr. Cass.*, 1982-83, p. 185.

55. Les spécialistes du droit civil considèrent que les obligations du commissaire-reviseur en matière de rapport, notamment le rapport de contrôle relatif à un apport ne consistant pas en numéraire, lors de la constitution d'une société (article 29bis, alinéas 1 à 3 L.C.S.C.) ou lors d'une augmentation de capital (article 34 L.C.S.C.), ou à l'occasion du rapport qu'il doit établir (article 65 L.C.S.C.), sont des actes d'évaluation posés en vue de l'accomplissement d'actes juridiques, que la loi prévoit, à savoir la légitimité et la régularité de certains actes, et ils considèrent dès lors que les devoirs de rapport sont eux-mêmes des actes juridiques. Voir VAN OEVELEN, A., op. cit., n°44 et les renvois cités à la note 116. Voir dans le même sens, P.A. FORIERS, dans sa contribution à la présente journée.

2. Un écrit qui s'impose à la foi publique

42. Nous avons déjà rappelé qu'en droit belge, le faux en écritures constitue une violation de la foi publique. Ce qui est incriminé, ce n'est pas le mensonge en tant qu'instrument de dol, mais le mensonge en tant qu'atteinte à la confiance dans la crédibilité et la véracité d'un écrit et des actes et faits que ceux-ci constatent, accordée par les tiers, ou nécessaire à ceux-ci.

Dans la doctrine et dans la jurisprudence, on a essayé de plusieurs façons de déterminer à partir de quel moment un écrit s'impose à la foi publique. Le critère de la foi publique a été rendu juridiquement opérationnel par la Cour de cassation, dans la mesure où elle l'a mis en relation avec la valeur probante d'un écrit, permettant ainsi en quelque sorte de l'identifier. Selon la jurisprudence de la Cour de cassation, les écrits sont supposés s'imposer à la foi publique lorsqu'ils peuvent «dans une certaine mesure» servir de preuve, ou, en d'autres termes, lorsqu'ils sont de nature, dans les relations ordinaires entre les tiers, de convaincre ceux «qui en prennent connaissance, de la véracité (l'exactitude ou l'authenticité) de l'acte que l'écrit constate ou du fait qu'il mentionne, ou lorsque ces tiers sont fondés à lui faire confiance».

Il n'est pas nécessaire que cet écrit puisse servir de preuve en droit. Il suffit qu'il ait une valeur probante sociale⁵⁶.

43. Si l'on retient le critère de la «valeur probante sociale», la totalité des mentions prévues par l'article 65 s'imposent peu ou prou à la foi publique et bénéficient donc à ce titre d'une protection pénale. Compte tenu notamment de la mission du commissaire-reviseur telle que nous l'avons définie plus haut, ce dernier étant précisément appelé à faire rapport pour étayer la foi dans la crédibilité des informations de l'entreprise soumises à son contrôle, il y a en effet lieu d'admettre que tous ceux qui prennent connaissance de son rapport d'expert indépendant sont fondés à considérer comme crédibles les affirmations qu'il présente comme vraies.

44. Au vu du critère de la foi publique, on admettait traditionnellement que les mentions dans les écrits dont la véracité n'était considérée comme vraie que sous réserve de contrôle, ou que de simples affirmations ou des appréciations personnelles ne bénéficiaient pas d'une protection pénale⁵⁷.

Il pourrait y avoir quelques doutes quant à la protection pénale de la déclaration prévue à l'article 65, 3° L.C.S.C., qui dispose que les commissaires indiquent spécialement «si, à leur avis, les comptes annuels donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de la société, compte tenu des dispositions légales et réglementaires qui les régissent et si les justifications données dans l'annexe sont adéquates».

Nous estimons qu'un doute quant à la protection pénale de la mention prévue à l'article 65, 3° L.C.S.C. n'a pas de raison d'être. L'opinion que doit donner le commissaire-reviseur ne peut en effet être considérée comme une appréciation personnelle dans le sens d'une opinion purement subjective non susceptible d'être assortie d'une présomption de véracité.

56. Voir Cassation, 5 octobre 1982, *Arr. Cass.*, 1982-83; Cass. 27 mars 1985, *Arr. Cass.*, 1984-1985, p. 1037; Cass., 18 juin 1985, *Arr. Cass.*, 1984-85, p. 1445; Cass., 27 septembre 1988, *Bull.*, 1989, p. 93; voir les commentaires sur ces arrêts de DUPONT, L., *op. cit.*, (137), p. 148-150.

57. DUPONT, L. «Valsheid in geschriften», *op. cit.*, n°21-22; VAN HALEWIJN, J. et DUPONT, L., *op. cit.*, p. 68-71 et les références à la doctrine qui y sont citées.

Cette opinion professionnelle pour laquelle il y a lieu d'observer – outre les prescriptions légales et réglementaires – des normes générales de révision, des normes particulières imposées par la déontologie et des recommandations dépasse et de loin le niveau d'une appréciation à caractère subjectif⁵⁸. À ce propos, nous pouvons renvoyer à un arrêt intéressant de la Cour d'appel d'Anvers du 22 janvier 1988. Cet arrêt soutient qu'un rapport de taxation établi par un expert privé (concernant la valeur d'un navire de la navigation fluviale), même s'agissant d'un écrit privé dans le sens de l'article 196 du Code pénal, ne peut être considéré comme une simple affirmation ou une appréciation personnelle, s'il a été fait appel aux connaissances et à l'expérience d'un expert pour susciter la confiance des bailleurs de crédit qui ont accordé des prêts sur la base dudit rapport. Ces rapports de taxation seront alors considérés comme des écrits privés faisant dans une certaine mesure office de preuve et dont le faussement constituerait une atteinte à la foi publique⁵⁹.

Il importe par ailleurs de rappeler que dans une jurisprudence plus récente, il existe une tendance à interpréter dans un sens de plus en plus restrictif ces exceptions à la protection pénale des écrits⁶⁰. F. WILLO a eu le mérite d'avoir été un des premiers à attirer l'attention sur cette nouvelle tendance dans la jurisprudence⁶¹. Elle trouve son origine dans la jurisprudence de la Cour de cassation qui, pour apprécier la protection pénale renvoie à une notion de «preuve» entièrement indépendante des critères juridiques de valeur comme nous l'enseigne la doctrine de la preuve en droit privé⁶².

La question de savoir si une mention dans un écrit concerne ou non la foi publique ne doit être examinée qu'à la lumière de ce que les tiers considèrent comme une preuve (ou peuvent légitimement considérer comme tel) de faits juridiquement pertinents ou d'actes dont fait état l'écrit⁶³, plus particulièrement s'il s'agit de ce qu'on appelle la «valeur probante aux yeux de la société».

B. L'altération de la vérité selon des modalités légalement définies

45. Altérer (déguiser, détourner, affabuler, fausser) la vérité est une condition de base pour qu'on puisse parler de faux en écritures: sans la présence de cet élément, il n'y aura pas infraction. Le faux en écritures implique un mensonge écrit ou un écrit mensonger.

58. Voir, par exemple, la norme 3.3 très explicite à ce sujet des Normes générales de révision du Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises.

59. Anvers, 22 janvier 1988, *R.W.*, 1987-88, p. 1031.

60. Un des premiers arrêts de la Cour de cassation dans ce sens - à notre connaissance - est l'arrêt du 25 octobre 1988. L'arrête concerne une facture. Dans la ligne de la tradition, la Cour de cassation rappelle tout d'abord qu'en règle générale des mentions erronées dans une facture établie par le vendeur, ne constituent pas un faux en écritures punissable à l'égard de l'acheteur, ce dernier étant tenu de vérifier son exactitude et la facture n'ayant une valeur probante qu'après son contrôle et son acceptation. La Cour rappelle ensuite le caractère relatif de cette règle: une telle facture, expose la Cour, constitue cependant un faux en écritures punissable, notamment lorsque le juge, sur la base des données de fait qu'il désigne, constate que l'acheteur, par le fait du vendeur, était dans l'impossibilité d'exercer un contrôle sur les mentions portées sur la facture et devait dès lors considérer celle-ci comme véridique. Voir Cass., 25 octobre 1988, *Arr. Cass.*, 1988-89, p. 226; Voir également, dans le même sens: Cass., 15 juin 1994, *Arr. Cass.*, 1994, p. 618.

61. Voir: WILLO, F. op. cit., *passim*.

62. WILLO, F., op. cit., p. 819, n°110-111.

63. *Ibid.*, loc. cit.

On peut réduire toutes les formes de l'altération de la vérité à deux archétypes: le faux matériel et le faux intellectuel. Dans le cas du faux matériel, l'instrument est un faux, soit parce qu'à l'origine il a été établi par une personne qui n'était pas habilitée à cet effet, soit parce que la présentation matérielle de l'écrit a été faussée par des ratures, des réinscriptions, des insertions ultérieures de lettres, de chiffres, de mots ou encore par l'apposition d'une fausse signature. Dans le cas d'un faux intellectuel, l'instrument est conforme à la vérité, il a été établi par les personnes compétentes, mais le contenu en est faux parce qu'il comprend des constatations, des déclarations ou des clauses qui sont contraires à la vérité⁶⁴.

46. Tout déguisement de la vérité dans un écrit ne saurait être qualifié de faux pénal. Toujours en vertu du principe de légalité, ce déguisement doit être opéré selon des modalités prévues par la loi.

47. Du point de vue de la qualification infraction indispensable à toute responsabilité pénale, il importe dès lors de savoir quelle disposition pénale protège le rapport prévu à l'article 64 L.C.S.C. et quels sont les procédés de faux visés par celle-ci.

Compte tenu de la nature et du contenu du rapport prévu à l'article 65 L.C.S.C., ce rapport pourra être qualifié d'«écrit privé» dont le faux sera sanctionné – sauf en cas d'application de la règle commentée ci-après, et selon laquelle la loi pénale spéciale exclut la loi pénale générale – par l'article 196 du Code pénal qui énumère comme procédés de faux: soit par fausses signatures, soit par contrefaçon ou altération d'écritures ou de signatures, soit par fabrication de conventions, dispositions, obligations ou décharges, ou par leur insertion après coup dans les actes, soit par addition ou altération de clauses, de déclarations ou de faits que ces actes avaient pour objet de recevoir ou de constater.

L'inventaire de ces procédés de faux prévu dans l'article 196 est vaste, au point qu'il n'y a que très peu de formes de l'altération de la vérité qui y échappent.

Un exemple est le dernier alinéa de l'article 196 susvisé. Selon l'interprétation de la Cour de cassation, il découle du libellé de cette disposition que seront considérés comme des faux, non seulement les déclarations ou faits qu'aux termes de la loi les actes doivent recevoir, mais aussi par exemple une mention qui serait reprise dans la déclaration par la volonté de le l'auteur, si cette mention peut d'une manière quelconque constituer une preuve des déclarations ou faits constatés⁶⁵. La notion «d'altération» utilisée dans le dernier alinéa de l'article 196 du Code pénal s'interprète donc de manière très extensive et englobe aussi bien le faux matériel qu'intellectuel.

Cette modalité de faux peut résulter aussi bien d'un acte positif que d'une *omission*, notamment quand cette omission a pour effet que des faits présentés comme vrais ne le sont pas, faisant ainsi naître une apparence de vérité⁶⁶.

64. La Cour de cassation, dans un arrêt récent, définit le faux intellectuel dans les termes suivants: le faux intellectuel consiste à ce qu'un instrument matériellement authentique constate des faits et des actes contraires à la vérité (Cass. 21 juin 1994, *Arr. Cass.*, p. 648).

65. Cass., 19 Mai 1981, *Arr. Cass.*, 1980-81, p. 1090.

66. Cass., 2 octobre 1973, *Pas.*, 1974, I, p. 1073; Cass., 29 octobre 1973, *Pas.*, 1974, I, p. 221, conclusions de l'avocat général P. MAHAUX.

48. Le plus souvent, après un examen relativement sommaire⁶⁷, il sera assez simple de répondre à la question de savoir si le rapport prévu à l'article 65 L.C.S.C. est conforme à la réalité ou non et si un procédé d'altération de la vérité prévu par le législateur a été utilisé. L'article 65 L.C.S.C. invite en effet le commissaire-reviseur à faire des déclarations qui sont essentiellement descriptives ou affirmatives, susceptibles en principe de recevoir la preuve ou la preuve contraire, compte tenu notamment des nombreuses normes que prévoient les lois, les règlements et la déontologie, et qui sont déterminantes pour l'opinion et l'expression de celle-ci par le commissaire-reviseur à propos des informations qu'il doit contrôler et qu'il a révisées, contrôle qui à son tour est soumis à des normes générales et particulières.

1° Les commissaires doivent exposer comment ils se sont acquittés de leur tâche de contrôle et mentionner s'ils ont obtenu des administrateurs et des préposés de la société les éclaircissements et les informations qu'ils ont demandés (article 65, 1° L.C.S.C.).

Aux termes du point 3.2.1. des normes générales de révision de l'I.R.E., une référence aux normes et recommandations (rigoureuses) de l'I.R.E. devrait être considérée comme suffisante. Il va sans dire que nous aurons affaire à une altération pénale de la vérité lorsque le commissaire-reviseur reprend cette référence avec une intention frauduleuse en sachant qu'il n'a pas respecté ces normes et recommandations. Ce faux pourrait en effet avoir pour conséquence que ceux qui doivent prendre connaissance du rapport soient abusés sur la qualité du contrôle et donc sur la validité des constatations. Une mention trompeuse et erronée par le commissaire-reviseur, déclarant qu'il a obtenu des administrateurs et des préposés de la société les éclaircissements et informations qu'il a demandés, est une altération de la vérité qui pourra être pénalement réprimée dans la mesure où le manque d'informations a eu des répercussions au niveau de la qualité des activités de contrôle et des appréciations qu'elles sous-tendent.

67. Tel n'est pas toujours le cas cependant. La notion de vérité est en effet loin d'être aussi univoque qu'on ne le dit généralement. On peut imaginer bon nombre de contextes qui ne permettent pas de dire d'emblée sur la base de quelles normes la véracité d'un écrit doit être appréciée. La valeur d'un seul et même écrit peut différer en fonction de la norme mise en oeuvre. Le problème de la vérité se posera surtout en cas de simulation ou de feinte: derrière une vérité juridique de l'acte se cache ou se recèle une autre vérité, comme par exemple une cession présentée comme un apport en société (voir de manière détaillée à ce propos; MATRAY, L., «Simulation de droit privé et faux criminel», *Rev. Dr. Pén.*, 1968-69, p. 581-624; TROUSSE, P.E., «La simulation en droit privé et le faux criminel», *Rev. Dr. Pén.*, 1968-69, p. 625-651; voir également: ROGGEN, F. «La responsabilité à base documentaire en droit pénal», *Rev. Dr. U.L.B.*, 1992, 2, p. 175-192). Le problème de la vérité apparaît sans cesse dans le droit pénal fiscal, quand il s'agit d'apprécier la légitimité de nombreuses constructions juridiques imaginées pour éluder l'impôt, pour des raisons d'évasion. Dans de nombreux cas, il ne s'agit même pas d'un simulacre juridique, un voile que l'on jette pour cacher les faits, pour les masquer, mais pour tirer les effets juridiques favorables qui s'attachent à une vérité, même si celle-ci, en dehors du contexte juridique, ne présenterait aucune attache avec la réalité. Depuis un arrêt du 12 décembre 1927, on admet dans la jurisprudence belge que les conventions feintes peuvent constituer un faux en écritures, notamment lorsqu'en cachant la vérité (une vérité), avec une intention frauduleuse ou dans le but de nuire, elles sont de nature à porter préjudice par l'utilisation pour laquelle elles ont été conçues (jurisprudence constante depuis l'arrêt de Cassation, 12 décembre 1927, *Pas.*, 1928, I, p. 45, Conclusions de l'avocat général GESCHE). Sous forme de précepte général, la position du droit pénal belge en matière de simulation ou de feinte pourrait se résumer comme suit: la feinte ou la simulation constitue (par définition) une demi-vérité, considérée en droit pénal comme un mensonge entier (dans le même sens, voir: DUPONT, L., op. cit., p. 169).

2° Les commissaires devront indiquer si la comptabilité est tenue et si les comptes annuels sont établis conformément aux dispositions légales et réglementaires applicables (article 65, 2° L.C.S.C.).

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

Puisque les comptes annuels (le bilan, le compte de résultats et l'annexe) doivent être établis pour un grand nombre de sociétés conformément à la loi du 17 juillet 1975 sur la comptabilité et les comptes annuels des entreprises, et des arrêtés pris en exécution de celle-ci (article 77, alinéa 2 L.C.S.C.), lorsque ces mentions sont fausses, le commissaire-reviseur, en concours ou non avec l'infraction de faux en écritures sur la base de l'article 196 du Code pénal, pourra voir sa responsabilité pénale engagée sur la base de l'article 17, alinéa 3 de la loi précitée, aux conditions prévues à cet article (voir ci-dessous). Le commissaire-reviseur devra donc consacrer une attention particulière aux règles d'évaluation que la société prétend appliquer, dont le non respect peut même donner lieu à un faux en écritures dans le chef de ceux qui ont établi les comptes annuels. En cas de collusion, le commissaire-reviseur s'expose, outre le cas d'une responsabilité pour un faux personnel, au risque d'être considéré comme le complice punissable de faux commis par les tiers dans les comptes annuels, notamment en principe au moment où ces derniers sont transmis aux actionnaires ou aux associés (article 209 L.C.S.C.).

À cet égard, il est utile de rappeler que la question de savoir si des évaluations incorrectes dans la comptabilité (lesquelles et à quelles conditions) peuvent constituer un faux en écritures a fait, pendant des années, l'objet de controverses en doctrine comme en jurisprudence, sur la base du principe que nous avons déjà commenté (et relativisé) plus haut, à savoir que les mentions dans les écrits dont la teneur n'est considérée comme véridique que sous réserve de contrôle, ne bénéficient d'une protection pénale que sous la forme d'une incrimination de faux en écritures. On comprendra donc que, compte tenu du caractère «contestable» *a priori*, ou précaire dans de nombreux cas, de nombreuses appréciations et évaluations dans les documents comptables, la doctrine comme la jurisprudence aient pu être divisées quant à la possibilité de sanctionner certaines «évaluations incorrectes», faute d'ailleurs de critères objectivables pour évaluer leur exactitude. La controverse peut être illustrée par un arrêt de la Cour de cassation du 22 avril 1929 qui statue, dans une affaire d'un faux allégué dans le bilan, que les évaluations dans le bilan doivent être effectuées «avec sincérité, bonne foi et prudence»⁶⁸, le critère de «l'exactitude» n'étant

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

ajouté qu'en 1957⁶⁹. Quelques-uns de ces critères ont été repris dans l'article 7 de la loi comptable du 17 juillet 1975, qui dispose que: «Toute entreprise procède, ..., avec bonne foi et prudence, aux opérations ... d'évaluation nécessaire...».

Depuis que les règles d'évaluation comptable à observer ont été fixées par la loi, de manière très concrète, notamment sur la base de la loi du 17 juillet 1975 et surtout depuis l'arrêté royal sur les comptes annuels du 8 octobre 1976, bon nombre des controverses de jadis portant sur la question de savoir si, dans quelle mesure et sous quelles conditions, une évaluation incorrecte dans la comptabilité pouvait constituer un faux en écritures, appartiennent dans une certaine mesure au passé⁷⁰. Il existe aujourd'hui des normes d'évaluation arrêtées légalement.

Celui qui prend connaissance de postes évalués est donc fondé à admettre que ces évaluations ont été effectuées conformément aux normes légalement prescrites. La véracité des évaluations s'impose dans ces limites à la foi publique. On peut soutenir à juste titre aujourd'hui, lorsque les données prescrites ont été mentionnées de manière incomplète – faux du fait d'omission – ou incorrecte, ou lorsque les évaluations n'ont pas été effectuées selon les critères prescrits, et, plus généralement, lorsqu'une mention obligatoire dans les comptes annuels n'est pas véridique ou que les comptes annuels dans leur ensemble ne le sont pas; cela peut constituer un faux en écritures⁷¹. Selon le cas, on pourra alors parler, soit d'un faux en écritures sur la base de l'article 196 du Code pénal, d'une infraction réprimée par la loi comptable (article 17, alinéa 3), d'une infraction réprimée par l'article 207 L.C.S.C. (qui punit le faux en écritures dans les comptes annuels d'une société)⁷², soit encore – en fonction des circonstances – d'un faux fiscal, sans préjudice des autres qualifications pénales.

4° Les commissaires devront indiquer si le rapport de gestion comprend les informations requises par la loi et concorde avec les comptes annuels (article 65, 4° L.C.S.C.)⁷³. Une altération trompeuse de la vérité peut engager la responsabilité pénale du commissaire-reviseur.

5° Les commissaires devront indiquer si la répartition des bénéfices proposée à l'assemblée générale est conforme aux statuts et aux lois sur les sociétés (article 65, 5°, L.C.S.C.). Ici aussi une altération trompeuse de la vérité pourra engager la responsabilité pénale du commissaire-reviseur.

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

70. Voir dans ce sens: DUPLAT, J.L., «Aspects nouveaux du droit de la banqueroute, du droit pénal comptable et du droit pénal des sociétés commerciales», in *L'évolution récente du droit commercial et économique*, Bruxelles, Éditions du Jeune Barreau, 1978, p. 436.

71. HUYBRECHTS, L., «De strafrechtelijke verantwoordelijkheid van bestuurders en zaakvoerders van vennootschappen», *Centrum voor beroepsvervolmaking in de rechten*, 23 mai 1993, p. 189.

72. Il faudra alors que les actionnaires ou les associés aient pu prendre connaissance des comptes annuels (article 209 L.C.S.C.).

73. Le rapport de gestion est prévu à l'article 77, alinéa 4 L.C.S.C. Pour un commentaire détaillé du contenu de ce rapport, voir: WYMEERSCH, E., «De nieuwe voorschriften inzake vennootschapsinformatie evenals inzake commissaristoezicht», in BRAECKMANS, H. et WYMEERSCH, E., (éd), *Het nieuwe vennootschapsrecht na de wet van 5 december 1984*, Anvers, Kluwer rechtswetenschappen, 1985, p. 80-88.

6° Les commissaires devront indiquer s'ils n'ont point pris connaissance d'opérations conclues ou de décisions prises en violation des statuts ou des dispositions de la loi sur les sociétés.

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

Aux termes de cette disposition, le commissaire-reviseur disposerait donc d'une certaine marge d'appréciation quant à la manière dont il va utiliser l'information dont il dispose. Toutefois, cette marge d'appréciation est limitée. Le non respect frauduleux de son devoir d'information lorsque les conditions de l'exception prévue par la loi ne sont pas réunies, pourrait à notre avis donner lieu à une altération de la vérité relevant du droit pénal⁷⁴.

Les normes générales de révision (point 3.8.4.) approuvées par le Conseil de l'I.R.E attirent d'ailleurs l'attention sur le fait que lorsque les conséquences de l'infraction se poursuivent, le commissaire-reviseur engagerait sa propre responsabilité en omettant de signaler l'infraction dans son rapport, quand bien même cette mention serait susceptible de porter un préjudice grave à la société ou à ses dirigeants.

49. *In fine* de l'article 65, la loi dispose que les commissaires indiqueront et justifieront avec précision les réserves ou les observations qu'ils estiment devoir formuler. Sinon, ils mentionneront expressément qu'ils n'en ont aucune à formuler. Selon les normes générales de révision (point 3.5.1.) approuvées par le Conseil de l'I.R.E., l'attestation visée est un paragraphe du rapport qui ne concerne que les comptes annuels et elle ne peut être délivrée sans réserves que s'il a été satisfait aux points suivants:

- a) les comptes annuels ont été contrôlés conformément aux normes de révision de l'I.R.E.;
- b) les comptes annuels correspondent, quant à leur forme et à leur contenu, aux prescriptions légales et réglementaires, ainsi qu'aux normes comptables usuelles;
- c) les règles d'évaluation ont été appliquées d'une façon constante ou les informations nécessaires sur leur modification et l'influence sur les résultats sont données dans l'annexe des comptes annuels;
- d) toutes les informations nécessaires sont reprises avec clarté dans les comptes annuels, en manière telle que le lecteur dispose d'une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de l'entreprise.

Encore que cette disposition semble, à première vue, laisser au commissaire-reviseur le soin de juger s'il va ou non faire des réserves et des observations, on conclurait à tort que cette mention n'est pas susceptible d'être considérée comme une altération de la vérité. Personnellement, nous estimons que le commissaire-reviseur qui délivre une attestation sans réserve, est coupable d'altération de la vérité s'il ne tient pas compte des éléments visés dans le point 3.5.1. des normes générales de révision. Il ne pourrait fournir alors une attestation sans réserve qui suggère, ce qui est contraire à la vérité, que tous les éléments des comptes annuels sont conformes aux normes. Il est incontestable que dans ces cas,

74. À propos de ce problème voir les considérations très intéressantes dans le rapport annuel 1995 de l'I.R.E., 1996, p 35-37.

et aux conditions prévues par la loi, application pourra être faite de l'article 17, alinéa 3 de la loi comptable.

C. Intention frauduleuse ou dessein de nuire

50. Pour que l'on puisse parler en droit commun d'un faux en écritures, il faut que celui-ci ait été commis avec une intention particulière: soit l'intention frauduleuse, soit le dessein de nuire. On peut entendre par là l'intention de se procurer ou de procurer à autrui un avantage illégitime⁷⁵, soit un avantage d'une nature généralement quelconque qui n'aurait pas été obtenu si la véracité ou l'intégrité des documents avait été respectée⁷⁶. La bonne foi, même si celle-ci résulte d'une erreur surmontable à propos de la véracité de ce qu'on allègue, exclut l'intention frauduleuse.

51. L'intention frauduleuse peut consister en un faux fabriqué pour de simples raisons de facilité, dans le but de cacher une violation de la loi ou dans le but de cacher une négligence en vue d'échapper à des sanctions disciplinaires⁷⁷. Sera donc coupable d'un faux en écritures, le commissaire-reviseur qui fait un compte rendu contraire à la vérité de la manière dont il s'est acquitté de sa mission de révision, pour cacher une défaillance de contrôle ou d'un comportement non professionnel coupables.

52. L'intention frauduleuse peut également être le but de faire profiter la société d'un avantage fiscal illicite, hypothèse dans laquelle il y aura généralement collusion avec les administrateurs. Il sera alors le plus souvent question d'un faux en écritures fiscales, qui exige un dol tout à fait spécial, à savoir la volonté, d'enfreindre les dispositions fiscales ou les arrêtés pris en exécution de celles-ci⁷⁸ avec intention frauduleuse ou dessein de nuire.

D. Un dommage ou préjudice possible

53. Il importe de distinguer le préjudice ou le dommage pouvant résulter du faux, en tant que condition objective, de l'intention frauduleuse ou de l'intention de nuire, condition subjective pour que l'on puisse parler d'un faux en écritures.

Il n'est nullement requis que le faux ait provoqué un dommage effectif, il suffit qu'un préjudice ou un dommage puisse en résulter, même si ceux-ci ne se réalisent pas⁷⁹. Cette possibilité de préjudicier peut être de nature matérielle, morale, publique, privée ou sociale. Il ne pourra y avoir de préjudice lorsque les mentions fausses ne sortent pas d'effets.

75. Jurisprudence constante de la Cour de cassation, voir note de S. SONCK sous Cass., 26 mars 1985, *R.W.*, 1985-86, p. 669.

76. Ce dol spécial ne suppose pas nécessairement que l'auteur du faux ait agi par lucre personnel: l'intention frauduleuse peut aussi consister en l'intention de renforcer les bases de la société afin d'augmenter ainsi sa crédibilité vis-à-vis des créanciers (par ex., Cass., 25 mai 1983, *Arr. Cass.*, 1982-1983, p. 1177).

77. VANHALEWYN, J. et DUPONT, L., op. cit., n°435-437 et la jurisprudence qui y est citée.

78. Voir DUPONT, L., «Fiscale valsheid in geschriften», op. cit., p. 107-108.

79. Voir par exemple, Cassation, 18 mars 1975, *Arr. Cass.*, 1975, p. 807.

§ 3. L'usage d'un faux

54. L'usage d'un faux est puni par le Code pénal comme une infraction distincte du faux en écritures (article 197 du Code pénal).

Le faux en écritures et son usage peuvent être le fait d'auteurs différents, de complices différents et la condamnation de l'auteur du faux ne constitue pas une condition pour la condamnation de l'utilisateur et inversement.

L'autonomie du faux et de son utilisation est cependant relative. Puisqu'un écrit sera généralement faussé dans le but de l'utiliser à une certaine fin, il y aura très souvent entre ces deux infractions une connexité de fait qui aura des répercussions sur le plan juridique.

Si l'auteur du faux est la même personne que celle qui l'utilise, l'usage sera considéré comme l'achèvement du faux, si bien qu'en règle générale l'article 197 relatif à l'usage ne s'appliquera pas⁸⁰. Dans ce sens, on pourra considérer comme une utilisation, la transmission du rapport à la société par le commissaire-reviseur (article 65 L.C.S.C.) qui l'a établi conformément à l'article 78 L.C.S.C, ainsi que le fait de commenter ce rapport lorsque le commissaire-reviseur assiste à l'assemblée générale conformément à l'article 64septies L.C.S.C.

Par ailleurs, lorsque l'auteur et l'utilisateur ne sont pas une seule et même personne, l'auteur du faux pourra encore être pénalement responsable pour l'usage qui est fait de ce dernier, même si l'utilisateur n'a pas participé au faux et ne savait même pas que c'en était un.

À plusieurs reprises, la Cour de cassation a décidé que l'auteur du faux était pénalement responsable du faux qui constitue la poursuite voulue et prévue par lui de ce dernier, même si ce faux est utilisé par un tiers, qui a agi sans collusion avec l'auteur ou sans savoir que le document était un faux⁸¹.

55. En termes de *prescription*, la jurisprudence relative à la durée de l'utilisation revêt une importance primordiale.

Lorsque le faux en écritures et l'usage de faux constituent une seule et même infraction, parce que commis dans la même intention frauduleuse, l'infraction se poursuit, selon la jurisprudence constante de la Cour de cassation, même sans que l'auteur ne commette un acte nouveau et sans intervention répétée de sa part, tant que l'objectif visé n'est pas entièrement réalisé, et tant que l'acte initial qui lui est mis à charge continue, sans qu'il ne s'y oppose, à sortir les effets utiles qu'il en escomptait⁸².

La prescription de l'action pénale ne prendra cours, dans ce cas de figure, qu'à partir du dernier fait d'utilisation⁸³. Si par exemple un faux a été commis dans le rapport visé à l'ar-

80. Cass., 5 septembre 1957, *Pas.*, 1958, I, p. 1382 et *Rev. Dr. Pén.*, 1957-1958, avec la conclusion de l'avocat général F. DUMON.

81. Voir par exemple, Cass., 2 novembre 1993, *Arr. Cass.*, 1993, p. 909.

82. Voir la jurisprudence citée par DUPONT, L., «Valseid in geschriften», op. cit., n°85, notes 148 et 149. Voir récemment dans le même sens: Cass., 2 octobre 1994, *Arr. Cass.*, 1994, p. 878.

83. En matière d'impôts sur les revenus, la Cour de cassation a statué, récemment encore, que la perte de l'effet utile du faux et de son usage ne peut se situer qu'au moment de l'établissement définitif de l'impôt. Voir Cass., 19 avril 1994, *Arr. Cass.*, 1994, p. 385.

article 65 L.C.S.C., dans l'intention de permettre à la société une évasion fiscale, le document – s'il a été utilisé pour étayer la déclaration fiscale – ne perdra en règle générale son effet utile qu'au moment de la détermination définitive des impôts⁸⁴.

§ 4. Autres rapports établis par le commissaire-reviseur du point de vue du faux en écritures

A. Le rapport au conseil d'entreprise

56. Les sociétés de droit belge, constituées sous la forme d'une S.A., d'une S.P.R.L., d'une S.C.A. ou d'une S.C. qui ont un conseil d'entreprise doivent nommer un commissaire-reviseur chargé de faire rapport à ce dernier, conformément à l'article 65 L.C.S.C et chargé en outre d'autres missions de rapport⁸⁵. Comme nous avons déjà commenté ci-avant l'article 65, nous nous arrêterons ici à une autre mission de rapport, prévue à l'article 15bis de la loi du 20 septembre 1948 portant organisation de l'économie, dans la perspective du faux en écritures.

57. L'article 15bis, 2° dispose que le commissaire-reviseur doit certifier le caractère fidèle et complet des informations économiques et financières que le chef d'entreprise transmet au conseil d'entreprise, pour autant que ces informations résultent de la comptabilité, des comptes annuels de l'entreprise ou d'autres documents vérifiables. Le 4° du même article dispose que s'il estime ne pas pouvoir délivrer la certification visée au 2°, ou s'il constate des lacunes dans les informations économiques et financières transmises au conseil d'entreprise, il doit en saisir le chef d'entreprise et, si celui-ci n'y donne pas suite dans le mois qui suit son intervention, en informer d'initiative le conseil d'entreprise.

La certification a été définie comme étant «l'attestation, faite par le reviseur, après avoir effectué les contrôles d'usage conformément aux règles de la profession et compte tenu des prescriptions légales et réglementaires en la matière, que les documents présentés et les informations fournies donnent une image fidèle de la situation qu'ils entendent refléter»⁸⁶.

Il va sans dire que le commissaire-reviseur qui, dans une intention frauduleuse (par exemple, dans le but de se soustraire au respect des normes exigeantes de l'I.R.E. relatives aux missions du reviseur d'entreprises auprès du conseil d'entreprise), certifierait sans réserves des données contraires à la réalité, se rendrait coupable d'un faux en écritures et commettrait, en commentant par exemple son rapport, un usage de faux.

84. Cass., 19 avril 1944, p. 385. L'arrêt de cassation poursuit: Le renvoi dans une réponse à un avis modificatif de déclaration aux faux, devant étayer la déclaration et transmise à l'administration, constitue une utilisation de ces faux.

85. Article 15bis et article 15ter de la loi du 20 septembre 1948 portant organisation de l'économie, insérés par l'article 1er de la loi du 21 février 1985 (M.B. du 28 février 1985).

86. Documents parlementaires, Loi du 21 février 1985, Rapport VERHAEGEN, *Doc. parl.*, Chambre, (1982-83), 552/35, p. 16.

B. À titre d'exemple: quelques autres rapports

58. Dans le cadre de la loi sur les sociétés, le commissaire-reviseur se trouve en outre chargé de la rédaction d'un grand nombre de rapports particuliers, de contrôle ou de vérification, qui peuvent aussi donner lieu – pour que les conditions visées ci-dessus soient réunies – à un faux en écritures et à un usage de faux. Nous passerons en revue quelques-uns de ces rapports à titre d'exemples.

59. Dans le cas d'un quasi-apport, le commissaire-reviseur doit délivrer un rapport de contrôle qui décrit notamment les éléments patrimoniaux que la société se propose d'acquérir, la rémunération attribuée effectivement en contrepartie de l'acquisition et les modes d'évaluation appliqués. Ce rapport indiquera si les valeurs auxquelles conduisent ces modes, correspondent au moins avec la rémunération attribuée en contrepartie⁸⁷. Une surévaluation frauduleuse des éléments patrimoniaux à acquérir afin de justifier la rémunération à attribuer en contrepartie, peut donner lieu à un faux en écritures.

60. En cas d'émission d'actions sans mention de valeur nominale, en dessous du pair comptable des actions existantes de même catégorie, le commissaire-reviseur doit établir un rapport de certification relatif aux données financières et économiques mentionnées dans le rapport du conseil d'administration à l'assemblée générale qui devra statuer sur l'émission des actions, rapport dans lequel il déclare que les données financières reprises dans le rapport du conseil d'administration sont fidèles et suffisantes pour éclairer l'assemblée générale qui doit se prononcer sur la proposition⁸⁸.

En cas de limitation ou de suppression du droit de souscription préférentielle des actionnaires en cas d'émission d'actions, le commissaire doit établir un rapport de certification relatif aux données financières et comptables contenues dans le rapport du conseil d'administration, par lequel il déclare que les informations financières et comptables contenues dans le rapport du conseil d'administration sont fidèles⁸⁹, en mentionnant tout particulièrement si ces informations sont suffisantes pour éclairer l'assemblée générale en cas d'émission d'actions sans droit de souscription préférentielle⁹⁰. Le même rapport de certification est également prévu en cas d'émission d'obligations convertibles ou de droits de souscription⁹¹.

Un rapport de certification distinct doit également être établi dans lequel le reviseur certifie que les déclarations du conseil d'administration relatives aux dispositions prises lorsqu'un administrateur a, directement ou indirectement, un intérêt opposé à celui de l'entreprise sont correctes et qu'elles sont appropriées pour l'information de l'assemblée générale⁹².

87. Pour la S.A., article 24^{quater}, § 1^{er} L.C.S.C.; pour la S.C.A., article 107 L.C.S.C.; pour la S.P.R.L., article 120^{quater} L.C.S.C.; pour la S.C.R.L., article 147^{quinquies} L.C.S.C.

88. Pour la S.A., article 33^{bis}, § 6 L.C.S.C.; pour la S.C.A., article 107 L.C.S.C.

89. Pour la S.A., article 34^{bis}, § 3, alinéa 4 L.C.S.C. et pour la S.C.A., article 107 L.C.S.C.

90. Pour la S.A., article 34^{bis}, § 3 L.C.S.C.

91. Pour la S.A., article 101^{quater} L.C.S.C.; pour la S.C.A., article 107 L.C.S.C.

92. Pour la S.A., article 60 L.C.S.C.; pour la S.C.A., article 107 L.C.S.C. et pour la S.P.R.L., article 133, § 1 L.C.S.C.

Dans tous ces cas, le faux en écritures peut se présenter lorsque les conditions analysées ci-dessus sont réunies.

61. En cas d'augmentation de capital par apport en nature, le commissaire-reviseur devra établir un rapport de contrôle, décrivant chaque apport en nature et les modes d'évaluation appliqués. Le rapport devra indiquer si les valeurs auxquelles conduisent ces modes d'évaluation correspondent au moins au nombre et à la valeur nominale ou, à défaut de valeur nominale, au pair comptable et, le cas échéant, à la prime d'émission des actions à émettre en contrepartie. Le rapport indique quelle est la rémunération effectivement attribuée en contrepartie des apports⁹³. Il va sans dire que ce rapport est également susceptible de constituer un faux en écritures, par exemple en raison d'une surévaluation manifeste et frauduleuse⁹⁴.

62. Le commissaire-reviseur devra établir un état certifié conforme des souscriptions placées en cas d'augmentation de capital par souscription publique, à intégrer éventuellement dans un acte authentique constatant la réalisation de l'augmentation⁹⁵.

63. Le commissaire-reviseur doit établir un rapport de vérification sur l'état actif et passif, préalablement à la décision de distribuer un acompte sur dividendes sur le résultat de l'exercice en cours, à joindre au rapport général⁹⁶, et un rapport sur l'état actif et passif, en cas de modification des statuts relative à l'objet de la société⁹⁷.

Il faut également établir un rapport sur l'état actif et passif mentionnant les fonds propres et plus particulièrement la mention sur la situation de la société qui est rendue de manière complète, fidèle et exacte, préalablement à la modification des statuts en vue de la transformation de la société⁹⁸.

Tous ces rapports peuvent constituer un faux en écritures ou un usage de faux si les conditions que nous avons commentées plus haut sont réunies.

§ 5. Le problème des qualifications légales

64. Nous avons déjà rappelé qu'outre les dispositions du droit commun concernant le faux en écritures et l'usage de faux, il existe de nombreuses dispositions pénales qui punissent certaines formes de faux dans des écrits d'un type particulier (voir ci-dessus, n° 36) et que se posera alors la question du concours quand il s'agit d'un seul acte (article 65 Code

93. Pour la S.A., article 34, § 2 L.C.S.C.; pour la S.C.A., article 107 L.C.S.C.; pour la S.P.R.L., article 122, § 3 L.C.S.C. et pour la S.C., article 147sexies L.C.S.C.

94. À ce propos, voir; HUYBRECHTS, L., «Controle op de inbreng in natura. Bedenkingen vanuit een strafrechtelijke hoek», in *Controle van de inbreng in natura*, C.B.N.C.R., 1983/3, p. 171-185, et les analyses de droit pénal dans cette contribution. En ce qui concerne les commissaires-reviseurs, l'auteur ne fait pas état du faux en écritures. Il se contente de citer l'article 17, alinéa 3 de la loi du 17 juillet 1975 sur la comptabilité et les comptes annuels des entreprises. À notre avis, c'est à tort qu'on renvoie à cette dernière disposition à propos du rapport du commissaire-reviseur relatif à un apport en nature, ce dernier, sauf erreur de notre part, ne portant pas sur une attestation ou une approbation des écrits commerciaux qu'énumère de manière limitative l'article 17, alinéa 3, à savoir: les comptes, les comptes annuels, les bilans et les comptes de résultats ou les comptes consolidés.

95. Pour la S.A., article 34, § 4 et 5 L.C.S.C. et pour la S.C.A., article 107 L.C.S.C.

96. Pour la S.A., article 77ter, alinéas 3 et 4 L.C.S.C. et pour la S.C.A., article 107 L.C.S.C.

97. Pour la S.A., article 70bis, alinéa 1er L.C.S.C. et pour la S.C.A., article 107 L.C.S.C.

98. Article 164, § 2, alinéa 4 L.C.S.C.; article 166, alinéa 3 L.C.S.C., article 167, alinéa 1er L.C.S.C.

pénal – concours idéal ou intellectuel), soit encore d'un cas où le régime particulier exclut le régime général.

Il paraît difficile de sous-estimer l'importance du problème. Si c'est la règle du concours idéal ou intellectuel qui joue (à savoir un acte ou une omission unique constitue une infraction à plusieurs dispositions pénales), ne pourront être prononcées en principe – en application de l'article 65 du Code pénal – que les peines (principales et accessoires) dont est passible l'infraction la plus lourdement sanctionnée. Si par contre, une disposition pénale générale est rendue inopérante par une disposition pénale spéciale, seules seront applicables les peines (principales et accessoires) prévues par la loi spéciale, et ce sans préjudice d'autres conséquences de la procédure pénale.

Nous examinerons successivement ci-après la relation entre un faux en écritures du droit commun et

- 1) l'infraction pénale, avec intention frauduleuse, telle que sanctionnée par l'article 17, alinéa 3 de la loi du 17 juillet relative à la comptabilité et les comptes annuels des entreprises;
- 2) le faux en écritures fiscales;
- 3) le faux dans les comptes annuels tel que visé aux articles 207-210 L.C.S.C.

A. Le faux en écritures du droit commun et l'article 17, alinéa 3 de la loi comptable

65. Nous avons déjà commenté ci-dessus l'article 17, alinéa 3 de la loi comptable. Lorsqu'une infraction à cette disposition est commise avec une intention frauduleuse, on pourra dans de très nombreux cas, parler d'un faux en écritures, et la question se pose dès lors s'il y a alors concours idéal (infraction à l'article 196 du Code pénal et à l'article 17, alinéa 3, *in fine* de la loi comptable), ou bien un cas dans lequel il faudra admettre que l'article 17, alinéa 3, *in fine* de la loi comptable exclut l'application de l'article 196 du Code pénal.

66. Pour résoudre ce problème, la Cour de cassation, dans sa jurisprudence, a traditionnellement privilégié le critère de l'existence ou de l'absence d'un système pénal complet dans la loi pénale spéciale, par rapport au régime du droit commun applicable, la volonté du législateur, telle qu'exprimée dans les travaux préparatoires de la loi, étant considérée comme déterminante⁶⁶. Si le législateur n'a pas eu l'intention de prévoir un régime pénal complet, c'est le régime du droit commun qui s'appliquera et on parlera alors d'un concours de plusieurs infractions en un acte unique, un concours idéal ou intellectuel.

En application de ce critère, nous estimons que dans le cas d'une coïncidence entre une infraction frauduleuse de l'article 17, alinéa 3, *in fine* de la loi comptable en un faux en écritures, il sera effectivement question d'un concours idéal et non pas d'une *lex specialis* qui exclurait la *lex generalis*. C'est ce qui ressort par ailleurs aussi des travaux préparatoires de la loi du 17 juillet 1975 et de la loi du 1er juillet 1983 qui la modifie (M.B. du 8 juillet 1983), et prévoit le remplacement de l'alinéa 3 de l'article 17.

1. Voir par exemple, Cassation, 14 février 1949, *Arr. Cass.*, 1949, p. 121, *Pas.*, 1949, I, p. 133, avec les conclusions de l'avocat général R. HAYOT DE TERMICOURT; *Cass.*, 30 octobre 1984, *Arr. Cass.*, 1984-1985, p. 328, *R.W.*, 1985-86, p. 1193, avec note DE SCHEPPER, L.M.

Dans sa version de 1975, l'article 17 ne faisait pas de distinction dans la peine en fonction de l'intention frauduleuse ou non des faits. L'exposé des motifs de l'époque précisait que lorsqu'un faux en écritures était commis dans une intention frauduleuse ou dessein de nuire, les faits relevaient de l'application des articles 196 et 197 du Code pénal ou de l'article 207 des Lois coordonnées sur les sociétés commerciales¹⁰⁰. Au cours des travaux préparatoires de la loi du 1er juillet 1983 insérant le nouveau texte de l'alinéa 3 de l'article 17 et prévoyant notamment une peine plus lourde en cas d'intention frauduleuse, il a été précisé que la modification proposée du texte de cet alinéa ne visait qu'à préciser le texte sans modifier le fond de la disposition¹⁰¹ (encore que tout pénaliste bien pensant puisse avoir des doutes à ce sujet). Il est clair, en tout cas, que l'article 17, alinéa 3, *in fine* de la loi comptable ne prévoit pas au même niveau que les articles 193 et ss. du Code pénal, un régime de sanctions complet, ne fût-ce qu'en raison de l'absence d'une disposition particulière relative à l'usage de faux (article 196 du Code pénal).

B. Le faux en écritures en droit commun et en droit fiscal

67. La loi de redressement du 10 février 1981 concernant la répression pénale de l'évasion fiscale (M.B du 14 février 1981) transforme intentionnellement le droit pénal en un instrument spécifique destiné à garantir l'application du droit fiscal. Dans cette perspective, on a éliminé les disparités dans les divers codes fiscaux en procédant à une harmonisation détaillée. C'est ainsi, par exemple, que dans tous les codes fiscaux, il a été inséré des dispositions identiques relatives au faux en écritures, à son usage et à l'établissement et à l'usage de faux certificats¹⁰².

L'infraction qualifiée de faux en écritures et usage de faux en droit pénal est à maints égards plus spécifique que les infractions de droit commun, notamment par l'incrimination d'un dol fiscal spécial et par des peines spécifiques. La législation en matière de faux fiscal constitue donc une illustration parfaite de ce qu'il faut entendre par une loi pénale spéciale qui exclut la loi pénale générale. La doctrine admet donc qu'il n'y a pas de concours idéal entre le faux en écritures en droit commun et en droit fiscal¹⁰³. Il en résulte qu'un faux en écritures dans un rapport établi par le commissaire-reviseur, avec l'intention particulière que présuppose un faux fiscal, ne relèvera que des dispositions pénales de la loi fiscale, avec toutes les conditions juridiques y afférentes, comme la possibilité de prononcer des peines supplémentaires qui ne sont pas possibles quand il s'agit d'un faux en écritures relevant du droit commun (par ex., l'interdiction professionnelle et la fermeture de l'établissement).

100. Voir l'exposé des motifs, *Doc. parl.*, Sénat, 1974-1975, 436-1, p. 14 (article 17).

101. Voir *Doc. parl.*, Chambre, Projet de loi n°925, 1980-1981, n°1, p. 18 à propos de l'article 11. On a même soutenu que la distinction, dans la disposition actuelle, entre les actes commis sans et avec une intention frauduleuse, se trouvait ainsi confirmée. Personnellement, toutefois, nous n'entrevoyons guère cette prétendue distinction dans le texte initial de l'alinéa 3 de l'article 17.

102. Voir à ce propos de manière plus détaillée: DUPONT, L., «Fiscale valsheid in geschriften», in DUPONT, L. et VANISTENDAELE, F., (éd.), *Strafrecht en Belastingrecht*, Anvers, Kluwer rechtswetenschappen, 1983, p. 87-137.

103. Dans le même sens, voir: DECLERCQ, R., «Strafrechtelijke aspecten van de recente wijzigingen inzake inkomstenbelastingen», in: DUPONT, L., et VANISTENDAELE, F., op. cit., (3) 11: dans le même sens, DUPONT, L., op. cit., p. 135.

C. Le faux en écritures du droit commun et le faux dans les comptes annuels prescrits par le droit des sociétés

68. Le commissaire-reviseur qui se rendrait coupable d'un faux en écritures dans le rapport prévu à l'article 65 L.C.S.C., est passible en principe des peines prévues à l'article 196 du Code pénal; et s'il est fait usage de ce rapport, par exemple à l'occasion de l'approbation du rapport de gestion, il s'expose aux peines prévues à l'article 197 du Code pénal, qui punit l'usage de faux.

69. À première vue, le faux dans les comptes annuels, tel que prévu à l'article 207 L.C.S.C. semble exclu dans le chef du commissaire-reviseur. Les comptes annuels sont en effet établis par les administrateurs et soumis, avec la rapport du commissaire-reviseur, à l'assemblée générale. Ce qui n'exclut pas que le commissaire-reviseur, en raison des faux dans son rapport, pourra être considéré, dans certaines circonstances, comme complice punissable du faux dans les comptes annuels établis par d'autres, par exemple du fait de son intention de se joindre à l'intention délictueuse des auteurs du rapport de gestion, aux motifs qu'il a omis d'attirer l'attention des administrateurs sur les anomalies dans ce rapport, et de sa déclaration qu'il n'avait pas connaissance d'opérations effectuées ou de décisions prises en violation des statuts ou des dispositions de la loi sur les sociétés (article 65, 6° L.C.S.C.) ou parce qu'il a omis d'émettre des réserves (article 65, dernier alinéa L.C.S.C.).

70. On peut donc envisager plusieurs hypothèses dans lesquelles un commissaire-reviseur pourrait être accusé tant du faux en écritures en droit commun que de faux dans les comptes annuels, en tant que complice punissable dans ce dernier cas (articles 66 et 67 du Code pénal). C'est ce qui justifie une brève analyse du faux dans les comptes annuels puni par les articles 207 et ss. L.C.S.C.

71. Les articles 207 et ss. L.C.S.C. ont abouti dans la loi sur les sociétés en passant par des voies saugrenues, dont la pertinence mérite d'être fortement relativisée, compte tenu de la jurisprudence¹⁰⁴.

Le plus remarquable, à cet égard, c'est que les articles 207 (faux dans les comptes annuels) et 208 L.C.S.C. (usage de faux), ne s'appliquent qu'aux seuls comptes annuels prévus par l'article 77 L.C.S.C. ou par les statuts et, 2) que pour l'application des articles 207 et 208 L.C.S.C., les comptes annuels ne seront réputés exister qu'à partir du moment où ils auront été portés à la connaissance des actionnaires et des associés (article 209 L.C.S.C.).

Il en résulte:

- que les dispositions du droit commun relatives au faux en écritures seront applicables lorsqu'il s'agit de comptes annuels qui ne relèvent pas des dispositions des lois coordonnées sur les sociétés commerciales¹⁰⁵;
- que les projets de comptes annuels, qui n'ont pas encore été communiqués aux actionnaires ou aux associés, ne peuvent faire l'objet d'un faux punissable, et que l'on pourrait parler tout au plus, en l'occurrence, d'actes non punissables de préparation des comptes annuels dans le sens des articles 207 et 208 des L.C.S.C.¹⁰⁶.

104. À propos de ces avatars, voir VAN HALEWYN, J. et DUPONT, L., op. cit. n°155-156.

105. L. HUYBRECHTS cite comme exemples: un associé qui, en exécution d'une convention d'association, établit un faux état actif et passif, ou encore l'établissement d'un faux bilan à l'occasion de la demande faite par une commission de dépistage du Tribunal de commerce; HUYBRECHTS, L., *De strafrechtelijke verantwoordelijkheid van bestuurders en zaakvoerders van vennootschappen*, op. cit., p. 113. Dans le même sens, voir PIRET, J.M., «Faux bilans», *Rev. Dr. Pén.*, 1961-62, (953), p. 959.

106. Voir HUYBRECHTS, L., «Valse jaarrekeningen», note sous Cass., 19 novembre 1985, *R.W.*, 1985-1986, (2899), p. 2903 et les références citées.

En guise de conclusion

72. De ce qui précède, il ressort clairement qu'une responsabilité sociale accablante incombe au commissaire-reviseur. Cette responsabilité, il doit la prendre avec vigilance du point de vue pénal. Bien que ce ne soit pas aisé, il doit éviter de minimiser sa responsabilité pénale en estimant que cela ne fait pas partie de sa fonction. Dans cet exercice périlleux, le commissaire-reviseur peut se fier à un guide, l'Institut des Reviseurs d'Entreprises, qui, par le biais de la normalisation professionnelle, donne des critères qui permettront au commissaire-reviseur d'effectuer les bons choix dans les moments critiques. Si le commissaire-reviseur se conforme à ces normes, il a peu ou pas de risque de mettre sa responsabilité pénale en danger. Si tel devait néanmoins être le cas, le commissaire-reviseur réduira sa responsabilité pénale s'il peut prouver qu'il s'est conformé au mieux aux normes professionnelles auxquelles il est soumis.

LE REVISEUR D'ENTREPRISES ET LA DISCIPLINE

Jacques GODEFROID

Président de la Cour d'appel de Liège
Président de la Commission d'appel de l'IRE

1. Règles de conduite auxquelles est soumis le reviseur	105
2. Appréciation générale de l'établissement des règles de conduite	106
3. La nature des «peines» prévues par l'article 19bis de la loi, infligées en cas de manquements aux principes énoncés	107
4. Conséquence de cette différenciation d'avec la peine pénale	107
5. Qu'a fait en réalité le législateur du 21 février 1985 ?	109
6. À qui confier l'exercice de l'action disciplinaire ?	109
7. Qu'en est-il des reviseurs d'entreprises ?	110
8. Pourquoi ce changement, ce «renversement de majorité», en ce qui concerne les reviseurs, la situation des experts-comptables étant identique ?	111
9. Manquements aux règles déontologiques et autonomie de l'action disciplinaire par rapport aux actions publique et pénale	111
10. Conséquences de l'indépendance des actions	113
11. Interférences des actions malgré leur indépendance, singulièrement des actions publique et disciplinaire	113
12. Particularité de l'action disciplinaire: la prescription est-elle possible ?	115
13. L'action disciplinaire	116
14. Quels sont les manquements qui feront que le reviseur sera renvoyé par le Conseil de l'Institut devant l'autorité disciplinaire ?	118
15. Les peines disciplinaires	121
16. Publicité des audiences des commissions de discipline et d'appel	122
17. Conclusion	122

1. Règles de conduite auxquelles est soumis le reviseur

L'essentiel des devoirs du reviseur, au regard de la discipline, repose sur un texte légal aussi simple que bref dans son énoncé.

C'est l'article 19bis de la loi du 22 juillet 1953 (inséré par l'article 56 de la loi du 21 février 1985) qui constitue le siège de la matière et qui énonce que des peines disciplinaires peuvent être infligées aux reviseurs:

- 1° qui ont manqué à leurs obligations professionnelles dans l'exercice de leurs missions de reviseur d'entreprises ou dans l'exercice d'activités compatibles avec elles;
- 2° qui ont manqué aux principes de dignité, de probité et de délicatesse qui font la base de la profession.

2. Appréciation générale de l'établissement des règles de conduite

Est-ce une surprise que de voir l'exercice de la profession de reviseur d'entreprises enserrée dans des règles de conduite commune ?

Est-ce une surprise que de prendre connaissance du texte de l'article 19bis précité de la loi ?

Assurément non !

2.1. Exercice de la profession

Il existe un besoin humain de règles et les PANDECTES, ouvrage considérable de droit dans un volume publié en 1889, dont le V^e traite de la discipline, énoncent: *«il n'est point d'état ou de profession qui n'ait ses devoirs, et chacun est tenu de conformer sa conduite aux règles qui en dérivent; c'est ce qui constitue la discipline en général»*.

La soumission aux règles de discipline résulte de l'application d'une règle d'équilibre: tout droit a pour corollaire une obligation.

Si le titulaire d'une profession accepte de se soumettre à des obligations – et se soumettre à celles-ci relève de la discipline -, c'est parce qu'il a des droits qui lui sont reconnus et qu'il a à défendre.

Ainsi si l'article 27 de la loi de 1953 protège le titre de reviseur en punissant celui qui s'attribue publiquement et sans titre la qualification de reviseur d'entreprises, à une amende de 200 à 1.000 francs, en revanche, la loi prévoit que des peines disciplinaires sanctionneront les manquements des reviseurs à leurs obligations professionnelles ou aux principes de dignité, de probité et de délicatesse qui font la base de la profession.

C'est le texte de l'article 19bis de la loi du 22 juillet 1953, inséré par la loi du 21 février 1985.

2.2. L'article 19bis de la loi

Le texte de l'article 19bis de la loi ne constitue pas non plus une surprise lorsqu'il invite le reviseur au respect des principes de dignité, de probité et de délicatesse, qui font la base de la profession.

Ce texte est la reproduction exacte de l'article 456 du Code judiciaire promulgué par la loi du 10 octobre 1967 et entré en vigueur le 1^{er} novembre 1970.

Cet article 456 qui, traitant de la discipline des avocats, charge le Conseil de l'Ordre de ces derniers *«de maintenir les principes de dignité, de probité et de délicatesse qui font la base de la profession»*.

Avant le Code judiciaire, les arrêtés royaux du 25 juin 1963 créant un ordre des architectes et du 10 novembre 1967 relatif à l'ordre des médecins faisaient appel au maintien des mêmes principes d'honneur, de discrétion et de dignité en ce qui concerne les architectes, ou d'honneur, de discrétion, de probité et de dignité en ce qui concerne les médecins.

Avant ces arrêtés royaux, le décret de 1810 relatif au conseil de discipline des avocats chargeait ledit conseil *«de veiller à la conservation de l'honneur de l'ordre et de maintenir les principes de probité et de délicatesse qui font la base de la profession»*.

Il n'y a donc rien de bien neuf dans les textes.

3. La nature des «peines» prévues par l'article 19bis de la loi, infligées en cas de manquements aux principes énoncés

L'article 19bis de la loi prévoit que «des peines disciplinaires peuvent être infligées aux reviseurs qui manquent soit à leurs obligations professionnelles, soit aux principes de dignité, de probité et de délicatesse».

3.1. La notion de «peines infligées» peut donner à penser qu'il s'agit d'une sanction comparable à celle des peines du Code pénal, qui punit les crimes et délits.

Il importe de retenir qu'il n'en est rien !

Rappelons ce qu'en disent les PANDECTES: «Le droit d'appliquer des peines disciplinaires n'est pas un élément du droit de punir, une attribution de la poursuite répressive. C'est une émanation de pouvoir que tout supérieur exerce dans l'intérêt de l'ordre sur ceux qui sont soumis à son autorité».

Un éminent pénaliste, J.J. HAUS, dans un important ouvrage de doctrine de 1879 «Les principes du droit pénal», écrit: «le supérieur possède ... le droit de prononcer même la destitution comme châtiment pour maintenir l'honneur du corps auquel appartenait le délinquant et la dignité des fonctions dont il était revêtu».

3.2. Il convient d'observer que le droit pour le supérieur d'appliquer des peines est, pour les PANDECTES, exercé «dans l'intérêt de l'ordre» et pour J.J. HAUS, «pour maintenir l'honneur du corps».

3.3. Car, ce que vise la loi, c'est la sauvegarde des principes – de tout ordre professionnel d'ailleurs – de dignité, de probité et de délicatesse qui font la base de la profession.

3.4. Cette observation paraît revêtir une importance considérable: c'est la profession comme telle qui est défendue raison pour laquelle, – nous allons le voir – les ordres professionnels constitués antérieurement à la loi du 21 février 1985, présentent un caractère «fermé», de «conseil de famille», sinon «confidentiel».

4. Conséquence de cette différenciation d'avec la peine pénale

4.1. De ce que la sanction disciplinaire ne se confond pas avec la sanction pénale, se dégage une grande particularité.

En droit pénal, en vertu d'un vieil adage romain «*nulla poena sine lege*», il n'y a pas de peine sans loi; ce sont les articles 7 et 9 de notre Constitution (actuellement articles 12 et 14).

Il s'ensuit que non seulement ne peut être réprimé que le délit ou le crime visé par une loi, avec la réunion de tous les éléments qui composent l'infraction, chacun de ces délits ou crimes étant bien définis (ex.: vol, escroquerie, abus de confiance, faux et usage), mais encore, à chaque infraction définie correspond l'éventail de peines (emprisonnement et/ou amende) avec le taux de celles-ci applicable à telle infraction (ex.: abus de confiance: emprisonnement de 1 mois à 5 ans et amende de 26 à 500 francs, article 491 du Code pénal – faux: réclusion (5 à 10 ans), article 196 du Code pénal).

En droit pénal, le délinquant sait à quoi s'en tenir, il sait ce qu'il risque, ce qu'il encourt en commettant un délit ou un crime.

4.2. En matière disciplinaire, rien de comparable

D'après les PANDECTES, «*les dispositions législatives en matière de discipline ont (sans doute) déterminé les pénalités disciplinaires que (l'autorité compétente) peut prononcer*», c'est l'article 20 de la loi, à savoir dans l'ordre de gravité:

- l'avertissement;
- la réprimande;
- l'interdiction d'accepter ou de continuer certaines missions;
- la suspension pour un terme d'une année maximum;
- la radiation,

mais les dispositions législatives «*ne disent point quels sont les faits auxquels ces peines doivent être appliquées*».

4.3. Il existe à ce stade un pouvoir discrétionnaire

Les PANDECTES poursuivent: «*Les pénalités disciplinaires atteignent des faits insaisissables a priori, variables à l'infini, et dont l'appréciation dépend de la conscience de ceux qui sont appelés à décider si, dans telle ou telle circonstance donnée, il a été porté atteinte à l'honneur ou à la délicatesse du corps ou de la profession publique à laquelle appartient l'inculpé*» on peut y ajouter «*ou aux manquements des obligations professionnelles*».

L'avocat général M. VAN DER BEEREBOOM écrivait: «*il est de l'essence du pouvoir disciplinaire de présenter quelque chose de vague, d'indéterminé dans son application. ... il est de sa nature de subir l'influence des circonstances du moment, d'être appliqué tantôt avec beaucoup de sévérité, tantôt avec une grande tolérance; d'être soumis, en un mot, à des modifications souvent imprévues et subites*».

Il poursuivait: «*Le législateur, en spécifiant les pénalités disciplinaires qui peuvent être prononcées, se borne à indiquer un cadre dans lequel (l'autorité disciplinaire) a à faire rentrer les faits ...*».

4.4. C'est ce principe que le législateur a transposé par la loi du 21 février 1985, en ses articles 19bis et 20 de la loi de 1953 notamment, bien que lors des travaux préparatoires relatifs aux articles 81 et 91 de la loi de 1985 visant l'exercice de la profession d'expert-comptable, il avait paru indiqué, pour des raisons de sécurité juridique, de prévoir les motifs de discipline, c'est-à-dire les faits ou comportements pouvant donner lieu à l'imposition d'une peine disciplinaire, dans le texte de la loi elle-même. Ce ne fut pas le cas.

4.5. Autre conséquence du système maintenu

Il en résulte qu'en matière disciplinaire la loi, dans l'application des peines, ne fait aucune distinction entre les faits, les manquements, de telle sorte que toutes les pénalités s'appliquent virtuellement à tous les faits indistinctement.

5. Qu'a fait en réalité le législateur du 21 février 1985 ?

5.1. Il a établi, comme par le passé, «un cadre des exigences auxquelles l'exercice de la profession (de reviseur) doit satisfaire ainsi par exemple l'honneur de l'Ordre, les principes de dignité, de probité et de délicatesse qui sont la base de la profession» (Mes HANNEQUART et HENRY).

5.2. Il a investi les autorités déontologiques, et notamment le Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises, d'une mission réglementaire avec pour but de dégager sous forme de règles ou de normes, les devoirs que les membres de l'Institut doivent assumer.

5.3. Ainsi l'article 18bis de la loi prévoit que le Conseil de l'Institut peut définir les normes de révision usuelles pour l'exécution des missions visées à l'article 3 de la loi qui définit la fonction du reviseur.

5.4. Ainsi encore l'arrêté royal du 10 janvier 1994, s'il fixe les obligations des reviseurs rappelant les interdictions et les règles particulières relatives à l'indépendance dans l'exercice d'une mission revisorale, les principes d'exécution des missions revisorales et des règles particulières de déontologie, prévoit en ses articles 2 et 3 que le reviseur doit se conformer aux dispositions légales et réglementaires ainsi qu'aux normes de révision usuelles de l'Institut (article 2) et doit éviter tout acte ou toute attitude qui serait contraire, soit à la dignité, à la probité ou à la délicatesse, soit aux justes égards qu'il doit à ses confrères, soit à l'indépendance qui caractérise l'exercice des professions libérales (article 3).

5.5. En réalité, le législateur définit «de façon extrêmement lâche les motivations qui doivent guider (le Conseil de l'Institut) dans l'exercice de son pouvoir réglementaire», «motivations qui s'articulent autour de deux idées maîtresses le service que la société requiert de la profession et l'honneur de l'Ordre (ou de la profession)». (Mes HANNEQUART et HENRY).

5.6. Ainsi apparaît l'intérêt du législateur de déléguer un pouvoir de réglementation et de juridiction disciplinaire à un ordre disciplinaire afin «d'aboutir à une déontologie appropriée, respectueuse à la fois des intérêts légitimes de la profession **et** des intérêts sociaux primordiaux». (Mes HANNEQUART et HENRY).

6. À qui confier l'exercice de l'action disciplinaire ?

6.1. En dehors de différentes actions, que nous allons préciser sous peu, auxquelles un manquement aux règles de déontologie d'un reviseur peut donner ouverture: action publique, action civile, action disciplinaire, il fut – et il est encore – admis que ces trois actions sont non seulement de nature différente mais sont indépendantes l'une de l'autre.

Qu'ainsi l'action disciplinaire plutôt que de punir «tend à corriger les personnes qui ... ont encouru ... des pénalités disciplinaires, à les déterminer à remplir leurs devoirs». (PANDECTES).

Le véritable caractère de la répression disciplinaire, disait-on, après l'arrêté royal du 5 août 1836 rendant à l'Ordre des avocats le droit de former son Conseil de discipline, que Napoléon avait «impérialisé» par un décret de 1810 pour d'autres raisons, était surtout «de conserver à la répression disciplinaire son véritable caractère», soit que cette répression «n'est et ne doit être en effet qu'une correction de famille», et de considérer dès lors que

«ceux qui exercent la profession sont évidemment les meilleurs juges pour réprimer les fautes qu'on peut commettre dans son exercice.»

Ainsi en est-il de l'avocat et du médecin.

6.2. Les avocats

Le conseil de l'Ordre de chaque barreau, qui connaît des affaires disciplinaires, est composé (articles 457 et 449 du Code judiciaire):

- du bâtonnier,
- d'un nombre d'avocats variant de 16 membres à 2 membres selon le nombre de membres du barreau concerné.

Mais, il n'y a que des avocats.

C'est uniquement en cas d'appel d'une décision de discipline du conseil de l'Ordre des avocats que la cause est soumise au conseil de discipline d'appel (article 472 du Code judiciaire), constitué au siège de chaque Cour d'appel, dont le nombre des membres est invariable, qu'on trouve:

- un magistrat (premier président ou président de la cour d'appel);
- quatre assesseurs avocats;
- un secrétaire avocat;
- le ministère public, le procureur général.

De sorte que, même au stade de l'appel, les avocats sont majoritaires.

6.3. Les médecins

Il existe dans chaque province (article 5 de l'arrêté royal du 10 novembre 1967) un conseil provincial de l'ordre des médecins dont les membres sont des médecins (article 7) avec un assesseur, un magistrat du tribunal de première instance, qui a seulement voix consultative.

Le conseil d'appel est composé de cinq médecins et de cinq magistrats. C'est la parité.

7. Qu'en est-il des réviseurs d'entreprises ?

7.1. Il y eut la loi du 22 juillet 1953 créant l'Institut des Réviseurs d'Entreprises

Elle était dans l'esprit et dans le courant de la loi et de l'arrêté royal prévoyant la constitution d'un ordre disciplinaire pour les avocats et les médecins.

Elle énonçait que «la discipline de l'Institut est exercée en premier ressort par le Conseil de l'Institut», soit uniquement par des réviseurs.

L'appel était porté devant une commission d'appel composée d'un magistrat, d'un avocat membre ou ancien membre du conseil de l'ordre des barreaux d'appel, d'un professeur d'enseignement supérieur et de deux réviseurs d'entreprises (article 21).

7.2. La loi du 21 février 1985 va innover et sérier les compétences selon qu'il s'agit de réglementer ou d'appliquer la discipline.

7.3. Ne retenons que la discipline.

L'article 19 de la loi prévoit que la discipline des réviseurs est exercée en premier ressort, non plus par le Conseil de l'Institut, mais par «une commission de discipline» composée d'un juge au tribunal de commerce et de deux réviseurs.

Constatation: au niveau de la première instance, au lieu de l'ensemble des membres du Conseil de l'Institut, il n'y a plus que trois membres pour appliquer la discipline mais les réviseurs sont majoritaires.

Par contre, devant la «commission d'appel» qui, suivant l'article 21, § 1er de la loi de 1953, se compose de trois magistrats (de cour d'appel, de tribunal de commerce et de tribunal du travail) et de deux réviseurs, ceux-ci sont minoritaires.

Constatation: on est loin de la composition des conseils de l'ordre des avocats et des médecins, voire du conseil de l'Institut selon la loi de 1953, siégeant en leur entier et où la profession est ou était largement représentée, sauf au niveau de l'appel.

8. Pourquoi ce changement, ce «renversement de majorité», en ce qui concerne les réviseurs, la situation des experts-comptables étant identique ?

8.1. Il faut sans doute y voir «le climat d'une époque», l'influence de la convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales, convention dont la disposition de l'article 6, de plus en plus souvent invoquée, prévoit que *«toute personne a le droit à ce que sa cause soit entendue équitablement, publiquement et dans un délai raisonnable, par un tribunal indépendant et impartial ...»*.

Peut-être, peut-on craindre que les confrères, les pairs, amenés à juger un autre confrère, n'aient pas l'indépendance, l'impartialité requises à l'égard de ce dernier.

Une comparaison peut être établie avec le reproche actuellement formulé à l'encontre des tribunaux de commerce, dont deux des trois membres qui composent une chambre, sont des juges consulaires, des «professionnels» du commerce, de l'industrie, de l'entreprise et qui sont amenés à se prononcer sur l'état de faillite d'un éventuel concurrent professionnel.

8.2. Il y a peut-être un fond de vérité à cette crainte d'impartialité.

Mais n'est-ce pas perdre de vue que les confrères, les pairs, amenés à composer «l'ordre professionnel» ou le Conseil de l'Institut sont élus par l'assemblée générale (article 11 de la loi) et sont, par définition, des sages de la profession ?

En outre l'article 20, § 3 *in fine* permet au réviseur de récuser dans les cas prévus par l'article 828 du Code judiciaire.

La question reste posée: n'est-il pas préférable d'être jugé disciplinairement par ses pairs plutôt que par des étrangers à l'exercice de la profession ?

9. Manquements aux règles déontologiques et autonomie de l'action disciplinaire par rapport aux actions publique et pénale

Le manquement, qui pourrait être reproché à un réviseur, soit à ses obligations professionnelles, soit aux principes de dignité, de probité et de délicatesse (article 91 de la loi de 1985), peut l'exposer à l'intentement de plusieurs actions.

«Un même fait illicite, une même omission coupable peut constituer à la fois une infraction pénale et une faute disciplinaire, en même temps qu'elle cause à autrui un dommage.

*Pareille infraction, (qu'on peut qualifier de) complexe ..., donne ouverture à trois actions: action **publique**, action **civile**, action **disciplinaire**» (voir Avocat général VAN HAUWAERT).*

Il importe de distinguer ces actions.

9.1. L'action publique, quel est son objet ?

Elle a pour objet de punir les atteintes portées à l'ordre social par les infractions.

Elle suppose la perpétration d'un fait ou une omission qui constitue une contravention, un délit ou un crime. Elle appartient à la société mais son exercice est le propre, en vertu de la loi, des magistrats du ministère public.

L'action publique a donc pour but de faire appliquer à l'auteur d'une infraction les sanctions prévues par le Code pénal et les lois qui le complètent, c'est-à-dire les peines d'emprisonnement et d'amende.

9.2. L'action civile

Elle a pour objet la répartition d'un préjudice résultant de l'infraction pénale. Elle appartient à la victime du dommage.

Une action civile est également réservée au tiers qui, en dehors de toute infraction pénale, subit un dommage par suite d'une faute, voire une imprudence ou une négligence, du revendeur par exemple, dans l'exercice de sa profession.

Ces actions, publique ou civile, relèvent de la compétence des cours et tribunaux.

9.3. L'action disciplinaire

Elle donne ouverture à une procédure d'ordre interne atteignant les membres de corps constitués ou de professions réglementées, telle celle des réviseurs, qui ont manqué à leurs obligations professionnelles ou qui ont méconnu l'honneur ou la dignité de leur profession.

L'action disciplinaire a pour objet de sanctionner ou de faire sanctionner les manquements aux règles de la discipline; elle est confiée à un organe disciplinaire propre à la profession.

Selon M. W. VAN HAUWAERT, alors avocat général près la Cour d'appel de Gand, dans une étude publiée en 1970-71 à la revue de droit pénal sous l'intitulé «Interférences des actions publique et disciplinaire», *«le fondement (des) sanctions (disciplinaires) est avant tout le tort causé par le contrevenant aux intérêts moraux du corps, de la collectivité de la profession auxquels il appartient, ainsi que de la nécessité de maintenir dans ces corps, collectivités ou professions, la discipline requise pour leur bon fonctionnement et l'accomplissement des tâches qui leur sont propres.*

La sanction (disciplinaire) a pour but essentiel d'empêcher le coupable de récidiver, soit en l'intimidant, soit, dans les cas les plus graves, en l'écartant pour toujours du corps ou de la profession.»

9.4. Conclusion

L'action disciplinaire est donc distincte de l'action publique en ce qu'elle ne poursuit pas la répression d'infractions à la loi pénale pour y faire appliquer des peines.

Elle est distincte de l'action civile en ce qu'elle ne poursuit pas la réparation d'un dommage causé à des intérêts privés, que ce soit conséquemment à une infraction ou non, à un manquement ou un écart aux règles professionnelles.

L'indépendance des actions a toujours été admise. S'il devait y avoir doute, cette indépendance est consacrée par l'article 417 du Code judiciaire qui dispose que l'action disciplinaire est indépendante de l'action publique et de l'action civile.

10. Conséquences de l'indépendance des actions

Il résulte de l'indépendance réciproque de l'action disciplinaire des autres actions publique et civile:

1. qu'il peut y avoir action disciplinaire sans qu'il y ait contravention, délit ou crime (au contraire de l'action publique qui exige une infraction) et sans qu'il y ait nécessairement un dommage privé (au contraire de l'action civile qui ne peut être intentée que s'il y a un préjudice, sans intérêt pas d'action);
2. que les infractions pénales ne sont pas nécessairement des fautes disciplinaires.

Si nombre d'infractions pénales sont susceptibles d'être également l'objet de poursuites disciplinaires (ex.: infractions d'escroquerie, d'abus de confiance, de faux, d'usage de faux, de corruption, de banqueroute simple ou frauduleuse, etc.), il en est d'autres qui «*n'attachent nullement l'honorabilité du contrevenant... ni ne mettent en péril le bon renom du corps, de la fonction ou de la profession auxquels le membre, tel l'expert-comptable, appartient*» (voir W. VAN HAUWAERT) (ex.: contraventions, infractions involontaires notamment de roulage).

11. Interférences des actions malgré leur indépendance, singulièrement des actions publique et disciplinaire

11.1. Action publique et action disciplinaire

Le principe général, consacré actuellement par l'article 417 du Code judiciaire, veut que les actions publique et disciplinaire soient entièrement indépendantes l'une de l'autre.

Il n'est aucune loi qui ait réglé ou prévu le concours de l'action disciplinaire avec l'action publique, ni d'ailleurs avec l'action civile.

Il s'ensuit que, par application du principe d'indépendance précité, il n'y a aucune obligation d'attendre une décision du juge répressif avant d'intenter des poursuites disciplinaires à l'encontre d'un reviseur auquel est reproché un fait donnant ouverture à plusieurs des actions susdites.

Il s'ensuit également, par réciprocité de l'indépendance, qu'il ne faut attacher à une décision disciplinaire aucune influence légale sur l'exercice de l'action publique ou sur les décisions du juge pénal, voire civil.

La règle selon laquelle «le criminel tient le civil en état» et empêche le juge civil de juger aussi longtemps que le juge répressif n'a pas statué, ne vaut que pour les tribunaux ordinaires du droit commun.

Cette règle ne trouve pas en théorie, réglementairement, application au cas d'action disciplinaire devant les autorités déontologiques.

Mais en fait qu'en est-il ?

Si l'acte reproché constitue en même temps qu'une faute disciplinaire, une infraction pénale, il sera souvent, sinon toujours, préférable pour l'autorité disciplinaire d'attendre, de surseoir à statuer sur l'action disciplinaire jusqu'après décision définitive du juge pénal sur l'action publique.

Pourquoi ?

1. En premier lieu, pour éviter tout danger de contradiction qui pourrait vicier la peine disciplinaire prononcée (v. W. VAN HAUWAERT).

Ce risque de contradiction existe singulièrement lorsque les deux actions publique et disciplinaire sont basées sur des faits dont la matérialité est déniée par l'intéressé.

Hypothèse: que se passera-t-il si, alors qu'il a déjà encouru une peine disciplinaire pour des faits de faux en écritures et de détournement, le reviseur est acquitté par le juge pénal qui considérera que le fait matériel de faux et de détournement n'est pas établi ?

2. En second lieu, un jugement pénal, sauf l'évolution jurisprudentielle récente dans des cas limités, a une autorité qui vaut «erga omnes» qui s'impose à tous de façon absolue.

Qu'il s'agit de cette autorité absolue du jugement pénal:

- a) que même si l'indépendance de l'action disciplinaire existe à l'égard de l'action publique (article 417 du Code judiciaire), la juridiction disciplinaire ne peut aller à l'encontre de la décision du juge pénal, qui a autorité absolue de chose jugée;
- b) que cette autorité, qui vaut à l'égard des faits, sera d'ailleurs très utile car, devant la juridiction disciplinaire, elle fera obstacle à toute discussion quant à la matérialité des faits et sera de nature à étayer plus solidement l'action disciplinaire.

3. On peut ajouter, en troisième lieu, que si la décision disciplinaire précédait celle du juge pénal, elle serait de nature à exercer de l'influence sur ce dernier, soit en gênant sa liberté d'apprécier le caractère des faits, soit en l'engageant à se dispenser de prononcer une peine contre celui qui s'est déjà vu infliger une peine disciplinaire.

4. Enfin il ne faut pas perdre de vue que si le juge pénal rend une décision de non-lieu, d'acquittement cela n'empêche pas l'intentement ultérieur de poursuites disciplinaires contre celui qui est acquitté ou renvoyé des poursuites dans la mesure où la décision pénale n'élimine pas toujours l'existence d'éléments matériels qui, quoique non sanctionnés au pénal, demeurent des agissements répréhensibles au niveau de la discipline (W. VAN HAUWAERT).

11.2. Action civile et action disciplinaire

Lorsque l'action disciplinaire repose sur un manquement du reviseur à ses obligations professionnelles, manquement ayant causé un dommage à un tiers, sauf circonstances de fait

exceptionnelles à invoquer devant l'autorité disciplinaire, rien n'empêche celle-ci de statuer au plan disciplinaire sans attendre que le juge civil ait statué sur la demande de la partie lésée en réparation de son dommage.

12. Particularité de l'action disciplinaire: la prescription est-elle possible ?

De ce que l'action disciplinaire est indépendante de l'action publique, découle une différence fondamentale en ce sens que si un même fait, un même manquement, donne naissance aux deux actions, la prescription de l'action publique n'empêche pas l'action disciplinaire de s'exercer.

Principe: la prescription n'est pas admise contre l'action disciplinaire.

Ainsi, si un fait de faux ou de détournement est reproché à un reviseur et si en raison du temps écoulé depuis la perpétration de ce fait, le reviseur échappe à la sanction pénale des tribunaux pour cause de prescription, il reste passible d'une sanction disciplinaire.

12.1. Pourquoi ?

1. On a dit, sous la forme d'un adage un peu pompeux, «on ne prescrit pas contre l'honneur»!
2. En vérité, c'est qu'à défaut de texte on ne peut déclarer l'action disciplinaire prescriptible.

Pourquoi n'y a-t-il pas de texte à cet égard ?

Rien n'empêcherait d'établir des règles relatives à la prescription de l'action disciplinaire.

Les considérations qui ont prévalu pour fonder la prescription de l'action publique pourraient, semble-t-il, s'appliquer à l'action disciplinaire.

12.2. Quelles sont ces considérations ?

1. On a dit, après un certain laps de temps, les preuves ne sont plus entières, de sorte que les droits de la défense pourraient être compromis.
2. On a dit que l'intérêt et la protection de la société n'exigent plus la répression d'un fait dont le souvenir est effacé.
3. On a dit que pour être légitime, la peine sociale doit être nécessaire au maintien de l'ordre public et utile par les effets qu'elle produit (W. VAN HAUWAERT) et que ces conditions ne se rencontrent point dans les pénalités appliquées après un certain temps.

Et pourquoi ne pas prendre en compte ces considérations au plan disciplinaire ? Car il y eut un projet en ce sens, mais depuis plus d'un siècle il est resté en l'état.

Peut-être la raison de l'absence de prescription de l'action disciplinaire procède-t-elle de la difficulté de définir les critères à prendre en considération.

En effet, en droit pénal, le délai de prescription varie et est fondé sur la gravité de l'infraction, telle que définie par la loi, qui prévoit, pour chaque infraction, une peine bien déterminée qui est selon le cas, une peine criminelle (réclusion, travaux forcés), correctionnelle

(emprisonnement de 8 jours à 5 ans ou amende de 26 francs ou plus) ou de simple police (emprisonnement de 1 à 8 jours et amende inférieure à 26 francs).

Rien de cela en matière disciplinaire. Nous l'avons vu:

D'une part, la faute disciplinaire n'est pas déterminée ni précisée par la loi. Rappelons que «*l'action disciplinaire s'exerce souvent sur des faits non définis d'avance, et dont l'appréciation est abandonnée au pouvoir discrétionnaire de l'autorité appelée à statuer*» (voir PANDECTES).

D'autre part, si la loi prévoit une série de sanctions disciplinaires (avertissement, réprimande, suspension et radiation), elle ne stipule nulle part, comme le fait la loi pénale, qu'à telle faute disciplinaire correspond telle sanction, chacune des sanctions pouvant s'appliquer à n'importe quelle faute reprochée.

Comment dès lors déterminer des délais de prescription, alors que ni la gravité de la faute, ni la nature de la sanction ne se prêtent à pareille distinction ? (W. VAN HAUWAERT)

Tout au plus pourrait-on prévoir un délai unique, par exemple de dix ans, mais subsisteraient encore des problèmes à propos de l'interruption ou de la suspension de la prescription.

Il n'est toutefois pas exclu qu'eu égard aux dispositions de l'article 6 précité de la convention européenne des droits de l'homme, la Cour d'arbitrage soit saisie un jour ou l'autre de ce problème de non prescription de l'action disciplinaire qui peut paraître discriminatoire.

Il demeure que le temps écoulé depuis le fait répréhensible, à défaut de permettre la prescription disciplinaire, produira le plus souvent un effet secondaire: la peine prononcée sera plus légère, le temps jouant comme «circonstances atténuantes», s'il n'y a d'autre fait à reprocher depuis lors.

13. L'action disciplinaire

- Questions: – qui va la mettre en mouvement ?
– quels sont les faits qui vont lui servir de fondement ?

13.1. Mise en mouvement de l'action disciplinaire

Les articles 20 et suivants de la loi de 1953 règlent la procédure. Leur simple lecture suffit.

On en déduit le manquement reproché à un reviseur soit qu'il porte sur les relations avec un confrère, soit qu'il ait causé un dommage à un tiers, soit qu'il constitue une infraction pénale, avec ou sans dommage à un tiers; que la connaissance de ce manquement parvienne à l'Institut sous quelque forme que ce soit, par le confrère, par le client ou le tiers préjudicié, par le ministère public, le Conseil de l'Institut et, depuis la loi du 29 juin 1993, le Conseil Supérieur du Revisorat et de l'Expertise comptable (article 101, §3 nouveau de la loi du 21 février 1985 relative à la réforme du revisorat d'entreprises) peuvent engager devant l'autorité disciplinaire, l'action disciplinaire.

L'action publique du ministère public, l'action civile du tiers préjudicié, ceux-ci eussent-ils avisé le conseil de l'Institut des faits pouvant donner ouverture à l'action disciplinaire, sont

et demeurent étrangers à la commission de discipline (ou la commission d'appel) devant laquelle ni le ministère public, ni la partie préjudiciée ne sont représentés, sauf que, contrairement aux autres ordres disciplinaires, depuis l'arrêté royal du 10 janvier 1994, aux termes de l'article 33: *«lorsque le Conseil de l'Institut reçoit une plainte concernant un reviseur d'entreprises, il communique au plaignant le résultat motivé de son enquête»*.

Texte spécifique et dont l'application est propre aux reviseurs.

Cet article est certes un geste de courtoisie à l'égard d'un tiers qui s'est adressé à l'Institut ou à son Conseil.

Mais il surprend dans la mesure où il constitue une brèche au caractère «fermé» et «familial» de l'ordre disciplinaire qui, pour rappel, s'il doit envisager de sanctionner un reviseur qui a manqué à ses obligations ou à ses devoirs professionnels, intervient pour «maintenir l'honneur du corps auquel appartient le délinquant et la dignité des fonctions dont il est revêtu».

En outre le plaignant n'a aucun intérêt à faire valoir devant la commission de discipline, ou d'appel, son action civile en réparation d'un éventuel dommage devant être portée devant les tribunaux de l'ordre judiciaire.

En fait, par cet article 33 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994, le plaignant charge le conseil de l'Institut de rassembler les éléments de preuve de son action civile.

Cette disposition surprend encore par sa spécificité au regard des autres ordres professionnels. Ainsi le conseil de l'ordre des avocats, s'il informe notamment les magistrats d'une mesure de suspension ou de radiation qui frappe un de ses confrères, il n'en donne pas les motifs.

Pas plus au niveau de l'appel, excepté que le Procureur général peut interjeter appel d'une décision de la commission de discipline ou se pourvoir en cassation contre celle de la commission d'appel, à l'audience des commissions de discipline, ni le procureur du Roi, ni le procureur général ne sont parties.

À noter aussi que tout comme le reviseur sanctionné, le Conseil de l'Institut peut interjeter appel ou se pourvoir en cassation d'une décision de la commission de discipline ou de la commission d'appel et que depuis l'arrêté royal du 10 janvier 1994 (article 34) si le Conseil de l'Institut saisit la commission de discipline (article 20, § 2), il a actuellement le droit de se faire entendre devant les commissions de discipline en désignant un de ses membres qui le représentera, éventuellement assisté d'un avocat.

Il faut aussi relever qu'en raison de l'indépendance des actions civile et disciplinaire, si devant le tribunal civil, le tiers lésé peut obtenir gain de cause et condamnation du reviseur qui peut, au plan civil, être sanctionné pour faute, négligence ou imprudence, même légère, dans la mesure où le dommage qui en est résulté est en relation causale avec l'une de celles-ci, il ne s'ensuit pas nécessairement qu'une telle faute civile puisse déboucher sur une sanction disciplinaire qui s'apprécie suivant d'autres critères.

D'où l'importance d'être jugé par ses pairs.

«Ce n'est pas parce qu'un jugement civil a constaté, par exemple, qu'un reviseur n'a pas rempli l'une ou l'autre obligation, ou que sa responsabilité est engagée à la suite d'une faute (délictuelle) qu'il en résulte nécessairement que (ce reviseur) a manqué aux devoirs de

sa profession ou a compromis sa dignité personnelle ou l'honneur du corps auquel (il) appartient.» (voir W. VAN HAUWAERT)

Il en est de même en ce qui concerne une condamnation pénale (ex.: condamnation en matière de roulage et atteintes involontaires à l'intégrité physique des personnes).

«Tout fait punissable n'entache pas nécessairement l'honneur de son auteur ni ne dénote un manquement à la probité, à l'honneur ou à la dignité» (voir W. VAN HAUWAERT), ni ne constitue nécessairement un manquement à une obligation professionnelle.

14. Quels sont les manquements qui feront que le reviseur sera renvoyé par le Conseil de l'Institut devant l'autorité disciplinaire ?

14.1. La réponse peut être très simple

Au vu de l'article 19bis de la loi du 22 juillet 1953, c'est «tout», tout manquement aux obligations professionnelles ou aux principes de dignité, de probité et de délicatesse qui font la base de la profession.

Le texte légal est extrêmement lâche.

14.2. Mais est-ce à dire que toute défaillance, tout égarement du reviseur dans l'exercice de sa profession, toute erreur va déboucher sur une sanction disciplinaire ?

La souplesse ou la lâcheté du texte autoriserait les autorités disciplinaires à sanctionner toute peccadille. Mais c'est à ce niveau qu'il importe d'être jugé par ses pairs.

Ce sont effectivement les confrères qui sont «les meilleurs juges» du point de savoir s'il y a eu manquement professionnel ou s'il y a eu atteinte à l'honneur et à la considération de l'état de la profession. *«Ils sont les mieux placés pour surveiller les écarts, les dénoncer, les réprimer» (voir PANDECTES).*

Les confrères reviseurs sont «solidaires les uns des autres», non pas comme le pensent erronément certains pour «fermer les yeux», absoudre à la légère ou «s'entendre entre confrères» mais parce qu'ils sont plus intéressés *«que qui que ce soit à la répression des fautes qui rejaillissent sur eux» (voir PANDECTES).*

Ils sont les mieux placés pour apprécier le comportement d'un confrère dans l'une ou l'autre occurrence, pouvant estimer que dans un cas semblable, ils auraient agi de la même façon que le fit le confrère qui a à répondre de son comportement, ce que ne feraient peut-être pas des juges de métier.

Si le texte de l'article 19bis est lâche, en revanche, il n'interdit pas à l'autorité disciplinaire de prendre en compte toutes les circonstances du cas d'espèce qui lui est soumis, pouvant selon le cas appliquer la règle tantôt avec beaucoup de sévérité tantôt avec une grande tolérance, ce qui ne serait pas possible:

- a) si, comme en droit pénal, les peines étaient fixées pour tel type de faute professionnelle et si, comme en droit civil, toute faute d'inattention, d'imprudence, de négligence imposait réparation du dommage qui en résulte;
- b) ce qui ne serait sans doute pas possible non plus si l'action disciplinaire relevait des tribunaux ordinaires, moins à même d'apprécier si le fait professionnel reproché à un reviseur justifie ou non une sanction disciplinaire.

À cet égard, on retiendra avec Mes HANNEQUART et HENRY que «*Les autorités déontologiques évitent de confondre l'action disciplinaire et le droit de la responsabilité civile, d'autant que le choix et l'évolution des techniques prêtent à l'incertitude et au tâtonnement ...*» et que «*L'autorité déontologique (n')intervient naturellement (que) si la faute civile ou l'infraction pénale dévoilent une carence fondamentale du professionnel à l'égard des finalités de la profession*».

14.3. Les manquements aux obligations professionnelles (article 19bis, 1°)

Il est un principe absolu: les règles déontologiques définies par les règlements ou découlant simplement de l'exercice du pouvoir disciplinaire revêtent un caractère obligatoire pour les membres de la profession de reviseur.

14.4. Le reviseur doit veiller au respect des obligations découlant:

- des règlements arrêtés par le Roi conformément à l'article 10 de la loi, notamment le règlement de discipline et les règlements nécessaires pour assurer le fonctionnement de l'Institut et la réalisation des objectifs que la loi assigne à celui-ci en vertu de l'article 2;
- de l'article 2 de la loi qui énonce que la fonction de reviseur, telle que définie à l'article 3, s'exerce avec toutes les garanties requises aux points de vue de la compétence, de l'indépendance (principe souligné par l'article 8) et de la probité professionnelle et aussi de l'exécution correcte des missions confiées;
- des normes de révision usuelles pour l'exécution des missions visées à l'article 3 de la loi (voir article 18bis) et notamment suivant les prescriptions de l'article 18ter;
- des interdictions prévues par l'article 7bis (incompatibilités, ...).

14.5. Autres obligations spécifiques

- le devoir de diligence: le reviseur manque à ses devoirs s'il néglige d'accomplir les diligences que nécessite la mission dont il a accepté la charge;
- l'obligation d'acquitter les cotisations dont l'Institut impose le paiement et fixe le montant;
- le secret professionnel dans les limites de l'article 27 de la loi, qui fait référence à l'article 458 du Code pénal;
- l'obligation d'informer le Conseil de l'Institut en vertu de l'article 18quinquies de ce que, reviseur, l'on est l'objet d'une procédure judiciaire, disciplinaire ou administrative portant sur l'exercice de la fonction.

14.6. La vie privée

Pour rappel, l'article 19bis de la loi prévoit que des peines disciplinaires peuvent être infligées aux reviseurs «*2° qui ont manqué aux principes de dignité, de probité et de délicatesse qui font la base de la profession*».

La loi ne définit pas ces notions pas plus qu'elle ne fait appel à la synonymie que sont les notions de conscience, droiture, honnêteté, intégrité, discrétion, convenance, ...

On s'accorde, en raison des usages, à considérer:

- que la dignité est l'ensemble des règles dictées par l'honneur qui s'attachent à la fonction publique exercée par le reviseur d'entreprises;
- que la probité relève de la fidélité aux lois, aux mœurs, à la conscience;
- que la délicatesse relève d'une certaine conception de la profession.

Question: Quelles sont les limites du pouvoir disciplinaire ?

Les commissions de discipline n'ont-elles juridiction que pour les faits qui se rattachent à la profession de reviseur, ou bien peuvent-elles surveiller et juger tout acte de la vie privée ou publique du reviseur ?

Quelle attitude adopter par exemple à l'égard du reviseur qui aurait pour habitude de vivre de façon scandaleuse, de recevoir ou de visiter des clients dans un état d'ébriété habituellement avancée ou qui donnerait consultation dans un bistrot ou dans un club privé ou qui serait fréquemment l'objet de saisies par voie d'huissier ?

Quelle attitude adopter en ce cas alors qu'il n'y a pas matière à poursuite pénale ?

Le problème n'est pas nouveau. L'homme étant ce qu'il est, le problème est séculaire.

Il y a plus d'un siècle, les uns disaient: «le pouvoir disciplinaire est un tribunal intime (encore qu'actuellement la publicité des audiences disciplinaires est devenue une règle), omnipotent dans ses investigations. C'est une censure à qui rien ne doit échapper, qui prévient ou confirme les sentences de cet autre censeur ... qui s'appelle "l'opinion publique"».

Et pour conserver l'honneur de la profession, l'action disciplinaire *«doit nécessairement surveiller la vie privée comme la vie publique»*. *«D'ailleurs, il est impossible de séparer l'homme du praticien: l'honneur de l'un ne se comprend pas sans l'honneur de l'autre...»*.

On peut admettre que *«l'indignité d'un reviseur rejait sur la (Profession) tout entière, comme la dignité de (l'Institut) s'accroît de celle de chacun de ses membres»*. (Voir PANDECTES)

Ce système fut consacré à l'égard d'un avocat par un arrêt, il est vrai ancien de la Cour d'appel de Bruxelles (8.4.1846, *Pas.*, 1847, p. 299) et de Liège aussi (25.6.1885, *Pas.*, 1885, p. 334), la première estimant notamment qu'un conseil de discipline en recevant la mission *«... de maintenir les principes de probité et de délicatesse, a nécessairement reçu le droit de réprimer tout ce qui pourrait y porter atteinte, dans quelque circonstance qu'ait été commise l'infraction, l'honneur de l'homme, comme celui de l'Ordre, étant indivisible...»*.

L'indivisibilité de l'honneur ne permettrait aucune distinction entre l'homme et le reviseur.

Pour d'autres, la crainte était de voir «usurper» par l'autorité disciplinaire tous les pouvoirs de la vie publique et privée, «et dégénérer en une intolérable tyrannie» (voir PANDECTES, V^o Conseil discipline avocats).

Il est vrai que dans le premier système la censure pouvait devenir un véritable pouvoir discrétionnaire ne connaissant de limites que dans le sens intime de ceux qui l'exercent.

Mais la jurisprudence *«a proclamé depuis longtemps l'omniprésence du pouvoir disciplinaire»*, et force est de constater que les abus redoutés ne se sont pas produits.

14.7. Alors quelle solution adopter ?

Si on ne peut accepter le système absolu d'un pouvoir discrétionnaire et omnipotent, il ne faut pas pour autant confiner l'autorité disciplinaire dans l'examen des fautes exclusivement professionnelles.

Il est des actions de l'homme qui, tout en échappant à la fois à la justice des tribunaux et aux devoirs de la profession, impriment à celui qui les a commises une marque de déshonneur.

Il convient dans ce cas, c'est-à-dire *«lorsque des faits publics et notoires viennent flétrir la réputation d'un reviseur»* de confier au pouvoir disciplinaire l'examen du cas.

Comme l'écrit Me P. LAMBERT, à propos de l'avocat, *«Les actes de la vie privée de l'avocat ne justifient l'intervention des autorités disciplinaires que dans la seule mesure où ils font scandale et portent ainsi atteinte à la dignité de l'Ordre et à son honneur»*.

Il n'est pas sans intérêt de relever que la loi du 21 février 1985 en son article 56 insérant l'article 19bis dans la loi du 1953 propose un argument de texte permettant à l'autorité disciplinaire de prendre en compte les actes de la vie privée du reviseur.

Si l'article 19bis, 1° prévoit de sanctionner le reviseur qui manque à ses obligations professionnelles, c'est dans le cas expressément prévu du manquement survenu «dans l'exercice de ces missions». Or, quand il s'agit de l'article 19bis, 2° à propos du manquement aux principes de base de «dignité, de probité et de délicatesse», la loi ne limite pas le manquement au seul exercice de la profession; elle ne distingue pas.

15. Les peines disciplinaires

Les peines disciplinaires sont prévues par l'article 20 de la loi de 1953; elles sont la sanction des écarts.

15.1. Les deux premières, l'**avertissement** et la **réprimande** n'entraînent aucune privation de droit.

Ce sont des peines purement morales. Leur seul effet est de rendre plus circonspect à l'avenir le reviseur qui en a été l'objet.

L'avertissement est destiné à celui qui jusque là fut irréprochable et qui commet un premier écart, une faute légère. Il convient de l'éclairer, le conseiller, l'avertir.

La faute se renouvelle-t-elle ou est-elle plus grave, c'est la réprimande, laquelle «repré» le reviseur, c'est un «rappel à l'ordre».

15.2. La **suspension** est nécessairement temporaire (maximum une année), une suspension indéfinie équivaldrait à une radiation.

15.3. La **radiation** c'est le dernier degré d'escalade de l'échelle des peines disciplinaires, qui atteint celui qui a suffisamment manqué à ses devoirs pour être jugé indigne d'exercer la profession.

15.4. Une sanction spécifique, celle de l'article 20, § 1er, c) qui prévoit l'**interdiction d'accepter** ou **de continuer** certaines missions.

16. Publicité des audiences des commissions de discipline et d'appel

Aiors que la Cour de cassation a longtemps considéré que les dispositions de l'article 6 de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales, prévoyant notamment que la cause de toute personne soit entendue publiquement, n'étaient pas applicables aux procédures disciplinaires (arrêt 10 mars 1972, *Pas.*, 1972, I, p. 643), respectant en fait le caractère «fermé et interne» des poursuites disciplinaires en usage auprès des instances de discipline, ladite Cour, par arrêt du 14 mars 1991, (*Journal des Tribunaux*, 1991, p. 580), a modifié sa jurisprudence et considéré que la procédure disciplinaire suivie à charge d'un reviseur devait être considérée comme une procédure se rapportant ou donnant lieu à une contestation sur les droits et obligations de caractère civil au sens de l'article 6 précité et que dès lors le reviseur avait droit que sa cause fût instruite et rendue publiquement. (voir article 20, § 5 de la loi)

17. Conclusion

«La déontologie répond à une volonté d'améliorer le service rendu, non seulement dans un but altruiste, mais aussi aux fins plus égoïstes de ne pas ternir l'image de la profession tout entière et de se protéger de ceux qui tentent par des moyens peu recommandables de détourner la clientèle». (Mes HANNEQUART et HENRY)

BIBLIOGRAPHIE

- Y. HANNEQUART et P. HENRY, «Les normes déontologiques et leurs caractères spécifiques» in «Le droit des normes professionnelles et techniques», Bruylant, 1985.
- J.J. HAUS, «Les principes de droit pénal», 1879.
- PANDECTES, 1889, «V^o Discipline en général» et «V^o Conseil de discipline des avocats».
- P. TOUSSAINT, «Éthique et morale», *Journal des Procès*, 29.10.93.
- VAN DER PEEREBOOM (Avt. gl), *Belgique judiciaire*, 1863, 534.
- W. VAN HAUWAERT (Avt. gl.), «Interférences des actions publique et disciplinaire», *Revue droit pénal*, 1970-71, p. 477.

LA DÉCHARGE ET LA PRESCRIPTION, CAUSES DE L'EXTINCTION DE LA RESPONSABILITÉ DU COMMISSAIRE-REVISEUR

Alois VAN OEVELEN

Professeur à l'Université d'Antwerpen (UIA et UFSIA)

I. Introduction	123
II. La décharge	123
A. Concept et nature juridique	123
B. La compétence de l'assemblée générale	125
C. Conditions de validité de la décharge	127
D. Conséquences juridiques de la décharge	131
III. La prescription de l'action en responsabilité	134

I. Introduction

1. La responsabilité du commissaire-reviseur peut s'éteindre de différentes manières. Il en ira ainsi par exemple si une décision judiciaire coulée en force de chose jugée a rejeté une action en dommages et intérêts (articles 23 et 28 du Code judiciaire). Il est également possible que le commissaire-reviseur et les personnes préjudiciées, que ce soit la société qui l'a désigné ou un tiers, mettent fin à leur litige sur la responsabilité par la conclusion d'une transaction par laquelle ils se font des concessions réciproques (articles 2044, alinéa 1er et 2052, alinéa 1er du Code civil)¹. Ces modes d'extinction de la responsabilité du commissaire-reviseur ne seront pas traités ici car il s'agit ni plus ni moins que l'application du droit commun.

Dans cette contribution nous évoquerons seulement deux causes d'extinction de la responsabilité du commissaire-reviseur qui sont spécifiquement traitées dans les lois coordonnées sur les sociétés commerciales, à savoir, la décharge vis-à-vis de la société (article 79, alinéa 3 lois soc.) et la prescription quinquennale à l'égard de tout intéressé (article 194, alinéa 1er, 4e point lois soc.)

II. La décharge

A. Concept et nature juridique

2. Pour bien comprendre la figure juridique de la décharge, on a avantage à l'aborder du point de vue du droit commun du mandat². En vérité, le rapport de droit entre le commis-

1. Il est établi par la jurisprudence qui a interprété la circonscription légale de la transaction dans l'article 2044, alinéa 1 du Code civil que celle-ci a ajouté l'existence de concessions réciproques (voy. surtout Cass. 16 avril 1953, *Pas.*, 1953, I, p. 614; Cass. 26 septembre 1974, *Arr. Cass.*, 1975; p. 122; *Pas.*, 1975, I, p. 111; *R.W.* 1974-1975, p. 1125; *R.G.A.R.*, 1975, n°9386; *J.T.*, 1975, p. 278; Cass. 15 octobre 1979, *Arr. Cass.*, 1979-1980, 197; *Pas.*, 1980, I, p. 210).

2. Pour une telle approche de la décharge des administrateurs et gérants, voy. GOEMINNE, A., «Kwijting van bestuurders en zaakvoerders», *R.W.*, 1995-1996, (1001), p. 1002, n°6-7.

saire-reviseur et la société dont il résulte que la seconde confie au premier une mission légale n'est pas entièrement gouverné par les règles du mandat. Il n'empêche que ces règles peuvent s'appliquer à ce rapport de droit pour autant qu'elles ne soient pas incompatibles avec la nature spécifique de la mission³.

Dans le droit commun du mandat, conformément à l'article 1993 du Code civil le mandataire qui arrive au terme de son mandat «est tenu de rendre compte de sa gestion». Cette obligation du mandataire permet au mandant de vérifier si le mandat a été effectué de façon correcte et s'il n'y aurait pas lieu de tenir le mandataire pour responsable de fautes éventuelles commises dans l'exécution de son mandat⁴. S'il n'existe aucune contestation entre mandant et mandataire sur le fait que le mandat a été exécuté de façon correcte, le mandataire a le droit de recevoir décharge de son mandat⁵.

En donnant la décharge, le mandant renonce au droit d'intenter une action en responsabilité contre le mandataire pour une faute que ce dernier aurait éventuellement commise pendant l'exécution de son mandat⁶. Cette renonciation à un droit est un acte juridique unilatéral⁷, qui, selon le droit commun, peut se réaliser aussi bien de façon expresse que tacite⁸. Elle a pour conséquence que le mandant renonce irrévocablement au droit d'exiger des dommages et intérêts de son mandataire pour exécution inappropriée de sa mission, à condition que ceci se réalise en connaissance de cause⁹.

Le caractère contractuel de la relation juridique entre le commissaire-reviseur et la société concernant l'exécution de la mission légale confiée provoque l'application des règles de la responsabilité contractuelle¹⁰, mais signifie également que les règles du droit commun relatives à la décharge portent au-delà du contrat de mandat au sens strict du mot pour concerner également la relation juridique entre la société et le commissaire-reviseur¹¹.

3. FORIERS, P.A. et VON KUEGELGEN, M. «La responsabilité civile des réviseurs et experts-comptables», *Rev. Dr. ULB*, Vol. 6, 1992-2, (11), p. 18, n°14 et p. 19-20, n°17; VAN OEVELEN, A., «De rol en de civielrechtelijke aansprakelijkheid van de commissaris-revisor» in *Handels-Economisch en Financieel Recht*, Post-universitaire cyclus Willy Delva 1994-1995, STORME, M., WYMEERSCH, E. en BRAECKMANS, H. (ed.), Gand, Mys & Breesch, 1995 (233), p. 272, n°44; FORIERS, P.A., «La responsabilité des réviseurs d'entreprises: aperçu général», dans ce livre, n°11.
4. DE PAGE, H. et DECKERS, R., *Traité élémentaire de droit civil belge*, V, Bruxelles, Bruylant, 1975, p. 416, n°420; PAULUS, C. et BOES, R., *Lastgeving*, in *A.P.R.*, Gand-Louvain, Story-Scientia, 1978, p. 101, n°160; GOEMINNE, A., o.c., *R.W.* 1995-1996, p. 1002, n°6.
5. DE PAGE, H. et DECKERS, R., o.c., V, p. 422, n°424; FORIERS, P.A., «Décharge - réception - quittance», in *La fin du contrat. De behoorlijke beëindiging van overeenkomsten*, Bruxelles, A.B.J.E. et Vlaams Pleitgenootschap bij de balie te Brussel, 1993, (111), p. 163-164, n°67-68; FORIERS, P.A., «Le contrat de prestation de services: obligations des parties et responsabilité contractuelle», in *Les contrats de services*, GLANSBORFF, F. et FORIERS, P.A., (Ed.), Bruxelles, Éditions du Jeune Barreau, 1994, (121), p. 182-183, n°65; GOEMINNE, A., *ibid.*
6. FORIERS, P.A., o.c., *La fin du contrat*, p. 134, n°30 et p. 150, n°52; FORIERS, P.A., o.c., *Les contrats de services*, p. 182, n°65; GOEMINNE, A., *ibid.*
7. FORIERS, P.A., o.c., *La fin du contrat*, p. 150, n°53; GOEMINNE, A., *ibid.*
8. PAULUS, C. et BOES, R., o.c., p. 108, n°180; FORIERS, P.A., o.c., *La fin du contrat*, p. 138, n°34; FORIERS, P.A., o.c., *Les contrats de services*, p. 183, n°67; GOEMINNE, A., *ibid.*
9. GOEMINNE, A., *ibid.*
10. FORIERS, P.A. et VON KUEGELGEN, M., o.c., *Rev. Dr. ULB*, Vol 6, 1992-2, p. 16-17, n°10 et p. 50, n°66; VAN OEVELEN, A., o.c., *Handels-Economisch en Financieel Recht*, p. 270, n°42 et p. 273, n°46; FORIERS, P.A., o.c., dans ce livre, n°4 et 12.
11. En ce sens pour la décharge des administrateurs: FORIERS, P.A., o.c., *La fin du contrat*, p. 134, n°29; GOEMINNE, A., o.c., *R.W.*, 1995-96, p. 1002, n°7.

Lorsque l'article 79, alinéa 3 lois soc. dispose que «après l'adoption des comptes annuels, l'assemblée générale se prononce par un vote spécial sur la décharge des administrateurs et des commissaires», ceci signifie que la société renonce à son droit de rendre le commissaire-reviseur responsable pour des fautes qui auraient été commises au cours de l'exercice écoulé dans l'exécution de sa mission, pour autant qu'il soit satisfait par ailleurs aux exigences fixées par cette disposition¹².

B. La compétence de l'assemblée générale

3. Il résulte de l'article 79, alinéa 3 lois soc. que l'octroi de la décharge relève de la compétence de l'assemblée générale de la société. Ceci est logique puisque l'assemblée générale est l'organe de la société qui est compétent non seulement pour nommer le commissaire-reviseur (article 64, § 1, alinéa 2 lois soc.) et le révoquer (article 64^{quater}, alinéa 2 lois soc.), mais également pour intenter contre lui l'action en responsabilité basée sur l'article 64^{octies} lois soc. (article 66^{bis}, § 1 lois soc.). Il est tout à fait normal que l'organe social qui est exclusivement compétent pour intenter, le cas échéant, l'action en responsabilité contre le commissaire-reviseur soit également seul compétent pour renoncer à une action en responsabilité par l'octroi de la décharge au commissaire-reviseur¹³.

Le principe que nous venons de définir n'est valable en tant que tel que pour la mission générale de révision du commissaire-reviseur. Lorsqu'une mission particulière donnant lieu à la rédaction d'un rapport est confiée au commissaire-reviseur sur la base des lois soc. ou d'autres dispositions légale¹⁴, la décharge générale visée à l'article 79, alinéa 3 lois soc. n'emporte pas décharge pour ces missions particulières. Une décharge spécifique doit alors être octroyée au commissaire-reviseur¹⁵.

Lorsque les rapports que le commissaire-reviseur doit établir dans le contexte de ces missions particulières, ont pour but de permettre à l'assemblée générale de prendre une décision sur la base de l'information fournie par des experts, il est logique que cette assemblée générale se prononce sur la décharge à octroyer au commissaire-reviseur pour l'exécution de ces missions particulières. Ce sera par exemple le cas du rapport que le commissaire-reviseur doit établir à l'occasion de l'émission d'actions sans droit de préférence, vu que ce dernier doit déclarer dans son propre rapport que les informations financières et comptables contenues dans le rapport du conseil d'administration sont fidèles et suffisantes pour éclairer l'assemblée générale (article 34^{bis}, § 4, alinéa 3 lois soc.)¹⁶.

12. En ce qui concerne la décharge des administrateurs, voy. VAN RYN, J., *Principes de droit commercial*, I, Bruxelles, Bruylant, 1954, p. 403, n°630; RONSE, J., *Algemeen deel van het vennootschapsrecht*, Leuven, Acco, 1970, p. 450; RONSE, J., NELISSEN GRADE, J.M., et VAN HULLE, K., «Overzicht van rechtspraak (1978-1985). Vennootschappen (vervolg)», *T.P.R.*, 1986, (1231), p. 1277, n°258; GEENS, K., et LAGA, H., «Overzicht van rechtspraak. Vennootschappen (1986-1991)», *T.P.R.*, 1993, (933), p. 1062, n°149; GOEMINNE, A., *ibid.*

13. En ce sens pour la décharge des administrateurs: GOEMINNE, A., *ibid.*

14. Concernant les missions particulières qui peuvent être confiées au commissaire-reviseur en vertu d'autres dispositions des lois coordonnées sur les sociétés commerciales, voy. VAN OEVELEN, A., o.c., *Handels-Economisch en Financieel Recht*, p. 265-270, n°30-41; pour un panorama des autres missions particulières confiées au commissaire-reviseur en vertu d'autres législations, voy. Institut des Reviseurs d'Entreprises, *Vademecum du réviseur d'entreprises. Les missions de révision - contexte juridique et technique*, Bruxelles, Kluwer Editorial, 1995, p. 434-438.

15. FORIERS, P.A. et VON KUEGELGEN, M., o.c., *Rev. Dr. U.L.B.*, Vol. 6, 1992-2, p. 59, n°77; FORIERS, P.A., o.c., dans ce livre, n°44.

16. FORIERS, P.A. et VON KUEGELGEN, M., o.c., *Rev. Dr. U.L.B.*, Vol. 6, 1992-2, p. 60, n°78; FORIERS, P.A., o.c., dans ce livre, n°45.

Si le rapport du commissaire-reviseur est exclusivement destiné à informer le conseil d'administration qui doit prendre lui-même la décision, il appartient, selon P.A. Foriers, au conseil d'administration de donner décharge au commissaire-reviseur de sa mission¹⁷. Pour autant qu'il s'agisse de missions particulières confiées au commissaire-reviseur en application du droit des sociétés, la question se pose de savoir dans quelle mesure le commissaire-reviseur n'exerce pas ces missions pour compte de l'assemblée générale des actionnaires qui les lui a confiées, en manière telle que ce serait également à l'assemblée générale qu'appartiendrait le droit de donner décharge au commissaire-reviseur pour l'exécution de ces missions particulières¹⁸. Un argument particulier à l'appui de cette dernière thèse peut être trouvé dans l'objectif essentiel de la loi du 21 février 1985 portant réforme du revisorat qui consiste à établir une plus grande distinction entre les fonctions de gestion et les fonctions de contrôle dans la société¹⁹.

4. En application de l'article 79, alinéa 3 lois soc., l'assemblée générale n'a pas compétence pour octroyer la décharge avant que les comptes annuels relatifs à l'exercice social aient été approuvés. En principe, la décharge sera décidée au cours de l'assemblée générale qui se prononce sur les comptes annuels, à savoir l'assemblée générale ordinaire²⁰. Il ressort de la disposition précitée que, contrairement au droit commun dans lequel la décharge est octroyée à l'issue du mandat, le commissaire-reviseur a le droit d'exiger que la société se prononce au moins annuellement sur la décharge à lui accorder²¹. Ceci va de pair avec l'obligation faite au commissaire-reviseur d'adresser au moins annuellement à l'assemblée générale un rapport dans lequel il exprime son jugement d'expert sur le caractère fidèle et la qualité des informations financières fournies par la société. Il est dès lors logique et justifié que le commissaire-reviseur, après avoir terminé ses travaux de révision financiers et juridiques sur l'exercice écoulé et avoir consigné ses constatations dans un rapport, puisse savoir dans quelle mesure l'assemblée générale considère qu'il a rempli sa fonction avec la diligence requise²².

5. Si l'assemblée générale omet de prendre une décision sur la décharge à octroyer au commissaire-reviseur, ce dernier peut assigner la société devant le Tribunal afin d'entendre dire qu'il a effectivement accompli la mission qui lui avait été confiée avec diligence et recevoir décharge du Tribunal²³. Le commissaire ne doit dès lors pas attendre la prescription quinquennale de l'action en responsabilité (voy. article 194, 4e point lois soc.) pour avoir la certitude qu'il peut être libéré de toute responsabilité vis-à-vis de la société²⁴.

En ce qui concerne la décharge à octroyer aux administrateurs, il est généralement admis que la compétence des Tribunaux, en cas de passivité de l'assemblée générale, pour donner décharge aux administrateurs est limitée aux fautes ordinaires de gestion. Les

17. FORIERS, P.A. et VON KUEGELGEN, M., *ibid*; FORIERS, P.A., o.c., dans ce livre, *ibid*.

18. Voyez à cet égard les hésitations de FORIERS, P.A., o.c., dans cet ouvrage, *ibid*.

19. À ce sujet, voy. OLIVIER, H., «Nouveau régime du contrôle et fonctions du commissaire», *Ann. Fac. Dr. Liège*, 1985, (33), p. 35-36.

20. En ce sens, pour la décharge des administrateurs, GOEMINNE, A., o.c., *R.W.*, 1995-96, p. 1003, n°9.

21. En ce sens, pour la décharge des administrateurs, GOEMINNE, A., o.c., *R.W.*, 1995-96, p. 1003, n°10.

22. Comparez avec la décharge des administrateurs: GOEMINNE, A., *ibid*.

23. En ce sens pour la décharge des administrateurs, voy. VAN RYN, J., o.c., I, p. 402, n°629; RONSE J., o.c., p. 449; GOEMINNE A., o.c., *R.W.*, 1995-96, p. 1003, n°11.

24. Voy. en ce sens pour la décharge des administrateurs: RONSE J., *ibid*; GOEMINNE A., *ibid*.

Tribunaux ne peuvent se mettre à la place de l'assemblée générale pour décider en ce qui concerne les violations des lois sur les sociétés commerciales ou des statuts²⁵. Il est justifié de déclarer cette limitation de la décharge judiciaire également applicable à la décharge à octroyer au commissaire-reviseur, non seulement parce que, tout comme pour les administrateurs, il existe un système de responsabilité spécifique pour les violations de la loi sur les sociétés ou des statuts applicable au commissaire-reviseur (voy. respectivement l'article 62, alinéa 2 et l'article 64octies, alinéa 2 lois soc.) mais également parce que les responsabilités de ces organes de la société peuvent être étroitement liées sur ce point. En effet, cette responsabilité particulière du commissaire-reviseur ne vaut pas seulement lorsqu'il a commis lui-même une violation directe des lois coordonnées sur les sociétés commerciales ou des statuts mais également lorsque les administrateurs ont commis une telle violation et que le commissaire-reviseur omet de la mentionner à l'assemblée générale alors qu'il en a l'obligation, par exemple parce qu'il s'agit d'une violation des lois coordonnées qui a un effet sur les comptes annuels de la société²⁶.

6. Le commissaire-reviseur n'a aucun droit à recevoir décharge de l'assemblée générale. L'assemblée générale dispose en la matière d'un pouvoir d'appréciation souverain et peut accorder la décharge sans réserve, la refuser, l'accorder avec certaines réserves, la soumettre à certaines conditions ou même reporter à une date ultérieure la décision jusqu'à ce qu'un examen à propos de l'existence éventuelle d'une faute²⁷ soit terminé.

C. Conditions de validité de la décharge

7. Il découle de l'article 79, alinéa 3 lois soc. que la validité de la décharge est soumise aux conditions suivantes:

- a) que l'assemblée générale régulièrement convoquée et composée ait pu délibérer d'une manière valable;
- b) que la décision ait fait l'objet d'un vote spécial postérieur à l'approbation des comptes annuels;
- c) que la décision d'accorder la décharge soit prise en connaissance de cause, c'est-à-dire que la situation réelle de la société n'ait pas été dissimulée par des omissions ou indications fausses;
- d) que les actes faits en dehors des statuts aient été spécialement indiqués dans la convocation. Ces conditions de validité sont examinés ci-après avec plus de détails.

a) Régularité de l'assemblée générale

8. Il va de soi que comme pour toute décision de l'assemblée générale, la décision relative à la décharge doit être prise par une assemblée générale régulièrement convoquée et com-

25. RONSE J., o.c., p. 450; GOEMINNE A., *ibid.*

26. LIEVENS, J., «De aansprakelijkheid van de commissairs-reviseur na de recente wetwijzigingen - Enkele kritische bedenkingen», in *Liber Amicorum Jan Ronse*, Bruxelles, Story Scientia, 1986, (265), p. 272-273; FORIERS, P.A. et VON KUEGELGEN, M., o.c., *Rev. Dr. U.L.B.*, Vol 6, 1992-2, p. 53-55, n°72; VAN OEVELEN, A., o.c., *Handels-Economisch en Financieel Recht*, p. 279, n°50; FORIERS, P.A., o.c., dans cet ouvrage, n°38.

27. Voy. en ce sens pour la décharge des administrateurs: VAN RYN, J., o.c., I, p. 402, n°629; GOEMINNE, A., o.c., *R.W.*, 1995-1996, p. 1003, n°13, et p. 1004, n°17.

posée et qui a délibéré d'une façon régulière²⁸. De plus, pour la convocation et la délibération de l'assemblée générale au cours de laquelle il sera délibéré sur la décharge, certaines conditions spécifiques doivent être prises en considération; elles seront mentionnées aux numéros 9 à 11 ci-dessous. Si les conditions requises pour la convocation de l'assemblée générale au cours de laquelle il sera décidé de la décharge, les conditions légales et statutaires relatives à la convocation, la composition et à la délibération, n'ont pas été suivies, cette décision est susceptible d'être déclarée nulle dans les conditions prévues à l'article 190bis lois soc.²⁹.

b) Vote distinct postérieur à l'approbation des comptes annuels

9. Selon l'article 79, alinéa 3 lois soc. l'assemblée générale doit se prononcer sur la décharge au commissaire-reviseur par un vote distinct postérieur à l'approbation des comptes annuels. En exigeant que la décision relative à la décharge fasse l'objet d'un vote distinct, le droit des sociétés s'écarte du droit commun selon lequel le mandataire peut recevoir décharge aussi bien de façon expresse que tacite³⁰. L'exigence d'un vote distinct signifie que, pour être valable, la décharge au commissaire devra nécessairement être expresse. Il en découle que l'approbation sans réserve des comptes annuels et la renomination du commissaire-reviseur ne peuvent pas être considérées comme une décharge implicite³¹.

L'exigence d'un vote distinct sur la décharge accordée au commissaire-reviseur a pour conséquence que la convocation de l'assemblée générale qui doit délibérer sur la décharge doit en faire un point particulier de l'ordre du jour³². Si la société a fait un appel public à l'épargne, l'ordre du jour doit en outre contenir la proposition de décision relative à la décharge (article 73, dernier alinéa lois soc.). De plus, l'exigence d'un vote distinct signifie que, pour le commissaire-reviseur, il est important que le procès-verbal de l'assemblée générale mentionne que la décision sur la décharge octroyée au commissaire-reviseur a fait l'objet d'un vote distinct et comment l'assemblée a voté sur cette décharge, afin qu'il ne puisse en aucune façon exister un doute sur la preuve de la validité de la décharge accordée³³. Il faut souligner que la décharge doit être approuvée à la majorité simple des voix sauf dans la mesure où les statuts en disposeraient autrement (article 74bis, § 1 lois soc.).

Le vote spécial sur la décharge octroyée aux administrateurs ne peut intervenir selon l'article 79, alinéa 3 lois soc. qu'après l'approbation des comptes annuels. Cette exigence signifie que si l'assemblée générale rejette les comptes annuels qui lui sont proposés par le conseil d'administration, elle ne peut délibérer sur la décharge accordée au commissaire-reviseur qu'au cours d'une assemblée générale ultérieure et après que de nouveaux comptes annuels lui aient été soumis et aient pu être approuvés³⁴.

28. RONSE, J., o.c., p. 448; GOEMINNE, A., o.c., *R.W.*, 1995-96, p. 1006, n°24.

29. GOEMINNE, A., *ibid.* Concernant les causes de nullité, voy. TILLEMANS, B., *De geldigheid van besluiten van de algemene vergadering. Het nieuwe artikel 190bis Venn. W.*, Kalmthout, Biblo, 1994, 245 p.

30. En ce sens, pour la décharge des administrateurs, voy. GOEMINNE, A., o.c., *R.W.*, 1995-1996, p. 1004, n°19. Concernant le droit commun, voy. *supra*, n°2 et les références dans la note 8.

31. En ce sens, pour la décharge aux administrateurs: RONSE, J., o.c., p. 448; RESTEAU, C., BENOIT-MOURY, A. et GRÉGOIRE, A., *Traité des sociétés anonymes*, II, Bruxelles, SWINNEN, 1982, p. 443, n°1248 et p. 448, n°1255; GOEMINNE, A., o.c., *R.W.*, 1995-96, p. 1005, n°21.

32. En ce sens pour la décharge des administrateurs: GOEMINNE, A., o.c., *R.W.*, 1995-96, p. 1005, n°22.

33. En ce sens pour la décharge des administrateurs: GOEMINNE, A., o.c., *R.W.*, 1995-96, p. 1006, n°23.

34. En ce sens pour la décharge des administrateurs: GOEMINNE, A., o.c., *R.W.*, 1995-96, p. 1005, n°21.

c) Décision en connaissance de cause

10. Selon l'article 79, alinéa 3, 2^e phrase lois soc., la décharge à accorder aux administrateurs et commissaires «*n'est valable que si les comptes annuels ne contiennent ni omission ni indication fausse dissimulant la situation réelle de la société*». Ceci signifie que la décharge doit être donnée aux administrateurs et commissaires en *connaissance de cause*³⁵. Comme dans le droit commun des obligations (articles 1109 et suiv. du Code civil), ce n'est pas seulement le dol qui porte atteinte à la validité de la décharge mais des omissions ou indications fausses dans les comptes annuels entâcheront également la décision de l'assemblée générale d'une erreur substantielle³⁶. Il faudra évidemment que l'assemblée générale, par suite de ces omissions ou indications fausses n'ait pu obtenir une image fidèle quant à la situation réelle de la société. Dans la mesure où l'assemblée générale aurait pu avoir connaissance d'une autre manière, par exemple par le rapport du commissaire-reviseur, de la situation réelle de la société, ces omissions ou indications ne peuvent mettre en cause la validité de la décharge³⁷.

À première vue, on pourrait penser que l'exigence d'une décision en connaissance de cause sur la décharge ne vaut que pour les administrateurs et gérants vu que ceux-ci sont responsables de l'établissement des comptes annuels (article 77, alinéa 1 lois soc.). En examinant la question de plus près, cette exigence est également valable, à un moindre titre, en ce qui concerne la décharge à accorder au commissaire-reviseur étant donné que la tâche la plus importante qui lui est confiée consiste précisément à exercer le contrôle des comptes annuels et de la situation financière de la société (voy. article 64, § 1^{er}, alinéa 1 lois soc.). Pour déterminer, notamment en ce qui concerne la décharge des administrateurs, si des omissions ou indications fausses dans les comptes annuels dissimulent la situation réelle de la société (article 79, alinéa 3, 2^e phrase lois soc.), l'assemblée générale est dans une large mesure dépendante du jugement d'expert exprimé par le commissaire-reviseur³⁸. Pour cette raison, il est important que le commissaire-reviseur expose de façon circonstanciée dans son rapport de révision comment il a effectué ses contrôles (article 65, alinéa 1, 1^o lois soc.). Surtout dans des circonstances litigieuses et délicates, il importe que le contenu minimum obligatoire de ce rapport soit complété par des données supplémentaires démontrant à l'assemblée générale qu'il a accompli les diligences normales de sa fonction de révision³⁹. On ne peut oublier que ce rapport de révision constitue pour l'assemblée générale des actionnaires un élément essentiel de son jugement en ce qui

35. RONSE, J., o.c., p. 449; FORIERS, P.A. et von KUEGELGEN, M., o.c., *Rev. Dr. U.L.B.*, Vol. 6, 1992-2, p. 36, n°43; FORIERS, P.A., o.c., dans cet ouvrage, n°31.

36. En ce sens pour la décharge des administrateurs: voy. VAN RYN, J., o.c., p. 403-404, n°632; RONSE, J., *ibid.*; RESTEAU, C., BENOIT-MOURY, A. et GRÉGOIRE, A., *Traité des sociétés anonymes*, III, Bruxelles, SWINEN, 1985, p. 255-256, n°1555; GOEMINNE, A., o.c., *R.W.*, 1995-96, p. 1008, n°28; Cass., 18 juin 1925, *Pas.*, 1925, I, p. 297; *Rev. Prat. Soc.*, 1926, p. 228.

37. En ce sens pour la décharge des administrateurs: voy. Cass., 12 février 1981, *Arr. Cass.*, 1980-81, p. 661; *Pas.*, 1981, I, p. 639, avec conclusion de l'avocat général DECLERCQ, R.; *J.T.*, 1981, p. 270; *R.D.C.*, 1981, p. 154 avec note VAN BRUYSTEGEM, B.; *Rev. Prat. Soc.*, 1981, p. 116, avec note COPPENS, P.; *R.C.J.B.*, 1983, 5, avec note HEENEN, J.; RONSE, J., NELISSEN GRADE, J.M. et VAN HULLE, K., m.m.v. LIEVENS, J., et LAGA H., o.c., *T.P.R.*, 1986, p. 1278, n°258; GOEMINNE, A., o.c., *R.W.*, 1995-96, p. 1008-1009, n°29 et les nombreuses références de cet auteur.

38. RESTEAU, C., BENOIT-MOURY, A. et GRÉGOIRE, A., o.c., III, p. 259, n°1556.

39. WYMEERSCH, E., «De nieuwe voorschriften inzake vennootschapsinformatie evenals inzake commissaristoezicht», in *Het nieuwe vennootschappenrecht na de wet van 5 december 1984*, BRAECKMANS, H. et WYMEERSCH, E. (eds), Anvers, Éditions juridiques Kluwer, 1985, (73), p. 97-98; BENOIT-MOURY, A., «Les pouvoirs et les responsabilités des commissaires», *Rev. Prat. Soc.*, 1986, n°6369, (1), p. 44, n°26; FORIERS, P.A. et von KUEGELGEN, M., o.c., *Rev. Dr. U.L.B.*, Vol. 6, 1992-2, p. 45-46, n°58.

concerne la décharge qui doit être accordée aux administrateurs et commissaires-reviseurs⁴⁰. Il arrive (trop) souvent en pratique que le rapport de révision reproduise des phrases stéréotypées et/ou que le réviseur se contente, en mentionnant la façon dont il a effectué ses contrôles (article 65, alinéa 1 lois soc.) de renvoyer aux normes de révision usuelles édictées par l'Institut des Reviseurs d'Entreprises. En procédant de cette manière, le commissaire-reviseur court le risque de se voir reprocher que l'assemblée générale n'a pas pu obtenir une connaissance de la situation réelle de la société et que, en conséquence, la décharge n'est pas valable.

d) Mentions particulières des actes faits en dehors des statuts

11. En ce qui concerne les actes faits en dehors des statuts, la validité de la décharge prévue à l'article 79, alinéa 3 *in fine* lois soc. est soumise à une condition supplémentaire. Selon cette disposition, ces actes doivent être «*spécialement indiqués dans la convocation*». Ceci signifie que la convocation à l'assemblée générale au cours de laquelle il sera délibéré sur la décharge des administrateurs et commissaires, doit mentionner en particulier les actes faits en dehors des statuts au cours de l'exercice écoulé de telle manière que les actionnaires puissent décider en connaissance de cause sur les conséquences de ces actes, sans que des efforts complémentaires ou des examens spécifiques ne doivent être accomplis. Pour que la décharge soit valable, il n'est pas exigé que l'assemblée générale vote séparément sur les actes accomplis en dehors des statuts et qui sont mentionnés dans la convocation⁴¹.

Pour que la décharge soit valable, il est généralement admis que l'exigence complémentaire de mention dans la convocation de l'assemblée générale des actes accomplis en dehors des statuts, n'est pas applicable aux infractions aux lois coordonnées sur les sociétés commerciales⁴². La question se pose de savoir si lorsque les statuts reproduisent des dispositions des lois coordonnées, ces dispositions acquièrent de ce fait, le caractère d'une clause statutaire, avec pour conséquence que la violation de ces clauses statutaires impose une mention spéciale dans la convocation de l'assemblée générale pour que la décharge soit couverte. Ce serait par exemple le cas si des dispositions légales reprises dans des clauses statutaires venaient à être modifiées ultérieurement alors que la clause statutaire reste inchangée⁴³. Pour éviter les conséquences de cette situation et l'aggravation de responsabilité qui en découle pour les administrateurs et commissaires-reviseurs (voy. respectivement articles 62, alinéa 2 et 64 *octies*, alinéa 2 lois soc.), il est possible de préciser dans les statuts que les dispositions statutaires qui reprennent littéralement ou en substance les dispositions en vigueur des lois coordonnées sur les sociétés commerciales ne sont mentionnées que pour information et n'acquièrent le caractère d'une clause statutaire pour l'application de l'article 79, alinéa 3 *in fine* lois soc.⁴⁴.

40. MAES, J.-P. et VAN HULLE, K., *De hervorming van het bedrijfsrevisoraat en de organisatie van het accountantsberoep*, Anvers, Éditions juridiques Kluwer, 1985, p. 81.

41. RESTEAU, C., BENOIT-MOURY, A. et GRÉGOIRE, A., o.c., III, p. 261, n°1557; voy. aussi GOEMINNE, A., o.c., *R.W.*, 1995-96, p. 1010, n°32 et note 130.

42. VAN RYN, J., o.c., I, p. 404, n°632; RONSE, J., o.c., p. 449; GOEMINNE, A., o.c., *R.W.*, 1995-96, p. 1010, n°34.

43. RONSE, J., NEUSSEN GRADE, J.-M. et VAN HULLE, K., m.m.v. LIEVENS, J., et LAGA, H., o.c., *T.P.R.*, 1986, p. 1279, note de bas de page 33; vgl. GOEMINNE, A., *ibid.*

44. GOEMINNE, A., *ibid.*

En ce qui concerne l'exigence de faire une mention spéciale des actes accomplis en dehors des statuts dans la convocation de l'assemblée générale, on pourrait penser que ceci n'a d'importance pratique que pour la décharge des administrateurs. Pourtant, cette exigence supplémentaire joue également un rôle, même s'il est moins important, en ce qui concerne la décharge des commissaires-reviseurs. Aussi bien pour les administrateurs que pour le commissaire-reviseur, il existe en effet une réglementation particulière quant à la responsabilité en cas d'infraction aux statuts (respectivement article 62, alinéa 2 et article 64octies, alinéa 2 lois soc.) et les deux responsabilités en cette matière sont proches l'une de l'autre. Cette responsabilité spécifique du commissaire-reviseur ne vaut pas seulement lorsqu'il a commis lui-même directement des infractions à l'encontre des statuts mais également si les administrateurs ont commis une telle infraction et que le commissaire-reviseur omet de les mentionner à l'assemblée générale, bien qu'il en ait l'obligation, par exemple si la disposition statutaire a un effet sur les comptes annuels de la société⁴⁵.

D. Conséquences juridiques de la décharge

12. Pour bien comprendre les conséquences juridiques de la décharge, une distinction doit être faite entre les conséquences juridiques

- a) pour la société,
- b) pour les tiers,
- c) pour les actionnaires individuels,
- d) pour le curateur de faillite.

a) Conséquences de la décharge pour la société

13. Ainsi que nous l'avons déjà souligné, une décharge régulièrement accordée au commissaire-reviseur a pour effet que la société renonce à son droit de rendre le commissaire-reviseur responsable pour des fautes qu'il aurait commises au cours de l'exercice dans l'exécution de sa mission⁴⁶. Autrement dit, l'*actio mandati* de la société contre le commissaire-reviseur disparaît irrévocablement dans ces circonstances⁴⁷. Ceci vaut également pour les fautes du commissaire-reviseur qui constituent une infraction aux lois coordonnées sur les sociétés commerciales ou aux statuts, pour autant dans ce dernier cas qu'il ait été satisfait à la condition de forme spécifique de l'article 79, alinéa 3 *in fine* lois soc.⁴⁸ Il est généralement admis que la décharge accordée au commissaire-reviseur le libère également de sa responsabilité extra-contractuelle vis-à-vis de la société dans les cas, plutôt exceptionnels, où cette responsabilité peut jouer⁴⁹.

45. Voy. les références citées en note 26.

46. Voy. *supra*, n°2 et les références à la note 12.

47. Voy. en ce sens pour la décharge des administrateurs: VAN RYN, J., o.c., I, p. 403, n°630; RONSE, J., o.c., p. 450; GOEMINNE, A., o.c., *R.W.*, 1995-96, p. 1010-1011, n°35 et 38.

48. En ce qui concerne les exigences de forme spécifiques, voy. *supra*, n°11 ainsi que ses références.

49. VAN OEVELEN, A., o.c., *Handels-Economisch et Financieel Recht*, p. 276, n°48 et les références à la note 133; adde: GOEMINNE, A., o.c., *R.W.*, 1995-96, p. 1011, n°38 (pour la décharge des administrateurs); FORIERS, P.A., o.c., dans cet ouvrage, n°31.

b) Conséquences de la décharge pour les tiers

14. La décharge est un acte juridique unilatéral dont les conséquences restent limitées aux parties concernées, à savoir la société et le commissaire-reviseur. Le principe de l'effet relatif du contrat – et des actes juridiques en général – vis-à-vis des tiers (article 1165 du Code civil) a pour conséquence que la décharge ne peut avoir aucun effet vis-à-vis des tiers qui voudraient intenter une action en responsabilité contre le commissaire-reviseur⁵⁰. Nonobstant la décharge valablement accordée au commissaire-reviseur, les tiers peuvent encore toujours mettre sa responsabilité en cause sur la base des articles 1382 et 1383 du Code civil, au cas où l'inexécution de sa prestation contractuelle vis-à-vis de la société et ceci indépendamment du contrat, constitue en outre une faute quasi-délictuelle⁵¹, soit sur la base de l'article 640octies, alinéa 2 lois soc. pour infraction au droit des sociétés ou aux statuts⁵².

C'est seulement dans l'hypothèse exceptionnelle où les tiers, créanciers de la société, souhaiteraient intenter l'action oblique (article 1166 du Code civil) contre le commissaire-reviseur pour violation de ses obligations contractuelles, que ce dernier pourrait leur opposer la décharge valablement donnée. Dans ce cas, les tiers exercent en effet un droit au nom et pour compte de leur débiteur, la société⁵³.

En outre, les tiers, créanciers de la société, peuvent, si la décharge a été accordée aux commissaires-reviseurs en fraude de leurs droits, contester cette décision d'octroi de la décharge sur la base de l'action paulienne (article 1167 du Code civil) et faire déclarer que cette décision ne leur est pas opposable⁵⁴.

c) Conséquences de la décharge pour l'actionnaire individuel

15. L'actionnaire individuel doit être considéré comme un tiers vis-à-vis de la décision par laquelle la société, en tant que personnalité juridique distincte, octroie la décharge à son commissaire-reviseur; dès lors, cette décharge reste sans effet vis-à-vis de celui-ci lorsqu'il souhaite mettre en cause le commissaire-reviseur en vue d'obtenir l'indemnisation d'un dommage qui lui serait personnel et distinct de celui qui est subi par la société⁵⁵. Le risque qu'une telle action puisse être intentée par un actionnaire individuel est très faible parce que, en pratique, il ne pourra que rarement prouver qu'il a subi un dommage personnel séparé du dommage subi par la société du fait d'une faute extra-contractuelle du commissaire-reviseur⁵⁶.

50. Voy. en ce sens pour la décharge des administrateurs: VAN RYN, J., o.c., I, p. 403, n°630; RONSE, J., o.c., p. 451; FORIERS, P.A., o.c., *La fin du contrat*, p. 186, n°69; GOEMINNE, A., o.c., *R.W.*, 1995-96, p. 1011, n°37 et p. 1015, n°50.

51. Concernant cette responsabilité du commissaire-reviseur, voy. FORIERS, P.A. et VON KUEGELGEN, M., o.c., *Rev. Dr. U.L.B.*, Vol. 6, 1992-2, p. 21-22, n°19-20; VAN OEVELEN, A., o.c., *Handels-Economisch en Financieel Recht*, p. 277-278, n°49; FORIERS, P.A., o.c., dans cet ouvrage, n°16-18.

52. Concernant cette responsabilité du commissaire-reviseur, voy. FORIERS, P.A. et VON KUEGELGEN, M., o.c., *Rev. Dr. U.L.B.*, Vol. 6, 1992-2, p. 51-55, n°69-73; VAN OEVELEN, A., o.c., *Handels-Economisch en Financieel Recht*, p. 278-281, n°50-51; FORIERS, P.A., o.c., dans cet ouvrage, n°34-40.

53. Voy. en ce sens pour la décharge des administrateurs: RONSE, J., o.c., p. 451; RESTEAU, C., BENOIT-MOURY, A. et GRÉGOIRE, A., o.c., II, p. 188-189, n°945; GOEMINNE, A., o.c., *R.W.*, 1995-96, p. 1015, n°50; Trib. Charleroi, 7 janvier 1956, *Rev. Prat. Soc.*, 1956, p. 141, n°4578.

54. Voy. en ce sens pour la décharge des administrateurs: RONSE, J., *ibid.*; RESTEAU, C., BENOIT-MOURY, A. et GRÉGOIRE, A., o.c., II, p. 189-190, n°946; GOEMINNE, A., o.c., *R.W.*, 1995-96, p. 1015, note 217.

55. Voy. en ce sens pour la décharge des administrateurs: VAN RYN, J., o.c., I, p. 403, n°630; RONSE, J., *ibid.*; GOEMINNE, A., o.c., *R.W.*, 1995-96, p. 1014, n°45.

56. Voy. en ce sens pour la décharge des administrateurs: GOEMINNE, A., *ibid.*

En outre, le succès d'une telle action en responsabilité exige que l'actionnaire individuel n'ait pas approuvé la décharge à donner au commissaire-reviseur, en d'autres mots, qu'il n'ait pas été présent à l'assemblée générale qui a décidé sur la décharge ou qu'il se soit abstenu ou qu'il ait voté contre cette décharge. En effet, par l'approbation de la décharge, il aurait renoncé au droit d'intenter une action en responsabilité contre le commissaire-reviseur⁵⁷.

Il convient de souligner qu'un actionnaire individuel ne peut pas intenter contre le commissaire-reviseur l'action minoritaire pour compte de la société⁵⁸. Comme on le sait, depuis la loi du 18 juillet 1991 modifiant les lois coordonnées sur les sociétés commerciales, une telle action minoritaire peut être intentée contre les administrateurs (article 66bis, § 2 lois soc.).

d) Conséquences de la décharge pour le curateur de faillite

16. En ce qui concerne les conséquences pour le curateur de la faillite ultérieure de la société, de la décharge octroyée par cette société au commissaire-reviseur, une distinction traditionnelle est faite selon la qualité dans laquelle le curateur agit en intentant une action en responsabilité. Si le curateur intente l'*actio mandati* en tant que représentant de la société déclarée en faillite contre le commissaire-reviseur, il est en général admis que ce dernier peut lui opposer la décharge régulièrement accordée avant la déclaration de faillite. Si au contraire, le curateur agit comme représentant de la masse des créanciers, et donc en qualité de tiers, pour intenter l'action en responsabilité contre le commissaire-reviseur sur la base des articles 1382 et 1383 du Code civil ou de l'article 64octies, alinéa 2 lois soc., selon la doctrine classique, le commissaire-reviseur ne peut lui opposer la décharge qui lui aurait été régulièrement accordée⁵⁹.

Récemment quelques auteurs ont émis des critiques à l'encontre de la doctrine classique selon laquelle le curateur peut, à son gré, agir ou non en tant que représentant de la masse des créanciers et dès lors, écarter la décharge qui aurait été octroyée au commissaire-reviseur. Ces auteurs défendent l'opinion selon laquelle le curateur ne représente ni la société faillie ni la masse des créanciers et n'exerce que les droits et actions du patrimoine social dont on a retiré la possession au failli, en d'autres mots, les droits et actions que la société faillie aurait pu exercer elle-même si elle n'avait pas été privée de la possession de ses droits

57. Voy. en ce sens pour la décharge des administrateurs: RONSE, J., o.c., p. 451; GOEMINNE, A., *ibid.*

58. VAN OEVELEN, A., o.c., *Handels-Economisch en Financieel Recht.*, p. 276, n°48 et les références en note 134; *adde*: FORIERS, P.A., o.c., dans cet ouvrage, n°41.

59. Voy. en ce sens pour le commissaire-reviseur et l'administrateur: VAN OMMESLAGHE, P., «Développements récents de la responsabilité civile professionnelle en matière économique», in *L'évolution récente du droit commercial et économique*, Bruxelles, Éditions du Jeune Barreau, 1978, (7), p. 17, n°6 et p. 20, n°8; voy. en ce sens pour la décharge des administrateurs: RONSE, J., NELISSEN GRADE, J.M. et VAN HULLE, K., m.m.v. LIEVENS, J., et LAGA, H., o.c., *T.P.R.*, 1986, p. 1279, n°258; FAGNART, J.L., «La responsabilité des administrateurs de la société anonyme», in *La responsabilité des associés, organes et préposés des sociétés*, Bruxelles, Éditions du Jeune Barreau, 1991, (1), p. 35, n°41; GEENS, K. et LAGA, H., o.c., *T.P.R.*, 1993, p. 1062, n°149; Mons, 16 mai 1979, *Rev. Prat. Soc.*, 1979, p. 158, n°6036; *R.D.C.*, 1980, p. 322; Gand, 1er mars 1989, *T.R.V.*, 1989, p. 434.

par l'effet de la décision sur la faillite⁶⁰. Si on souscrit à cette façon de voir – et à cet égard, on peut trouver appui dans l'arrêt de la Cour de Cassation du 1er décembre 1989⁶¹ -, il en découle que la décharge régulièrement octroyée au commissaire-reviseur avant la faillite pourrait également être opposée au curateur⁶².

III. La prescription de l'action en responsabilité

17. Selon l'article 194, alinéa 1, quatrième point lois soc. sont prescrites par 5 ans: *toutes actions contre les (...) commissaires (...), pour faits de leurs fonctions, à partir de ces faits ou, s'ils ont été celés par dol, à partir de la découverte de ces faits.*

Vu la formulation très générale de cette disposition, on admet que le délai de prescription quinquennal s'applique *indépendamment de la nature de la faute* qui donne lieu à responsabilité. Il peut s'agir dès lors aussi bien d'une faute purement contractuelle que d'une faute quasi-délictuelle ou d'une infraction aux lois sur les sociétés ou aux statuts⁶³.

Si la faute invoquée contre le commissaire-reviseur est en même temps un fait pénalement sanctionné, l'action en responsabilité civile basée sur ce fait se prescrit par cinq ans mais jamais avant l'action pénale (article 26 du titre préliminaire du Code d'instruction criminelle)⁶⁴. Il convient de souligner que le délai de prescription quinquennale précité est également valable pour les délits résultant de lois pénales particulières (voir article 28, alinéa 1 du titre préliminaire du Code d'instruction criminelle)⁶⁵. Pour ce qui concerne plus particulière-

60. Voy. en ce sens pour la décharge des administrateurs: COLLE, PH., «Recente ontwikkelingen in het faillissementsrecht: de ware functie van de curator, de boedelschulden en het faillissement van de vennootschap in vereffening», in *Handels-Economisch en Financieel Recht*, Post-universitaire cyclus Willy Delva 1994-1995, STORME, M., WYMEERSCH, E. et BRAECKMANS, H., (éd.), Gand, Mys & Breesch, 1995, (1), p. 10, n°11: VAN BUGGENHOUT, C., «De rechtspositie van de curator in het faillissementsrecht en het sociaal recht», in *Handels-Economisch en Financieel Recht*, Post-universitaire cyclus Willy Delva, 1994-1995, STORME, M., WYMEERSCH, E., en BRAECKMANS, H. (éd.), Gand, Mys & Breesch, 1995, (27), 30-42; voy. aussi: GOEMINNE, A., o.c., *R.W.*, 1995-96, p. 1016, n°52.

61. Cass. 1er décembre 1989, *Arr. Cass.*, 1989-90, 458; *Pas.*, 1990, I, p. 406; *R.W.*, 1989-90, p. 1260.

62. COLLE, PH., o.c., *Handels-Economisch en Financieel Recht*, p. 10, n°11.

63. FORIERS, P.A. et VON KUEGELGEN, M., o.c., *Rev. Dr. U.L.B.*, Vol. 6, 1992-2, p. 37, n°46; VAN OEVELEN, A., o.c., *Handels-Economisch en Financieel Recht*, p. 281, n°51; FORIERS, P.A., o.c., dans cet ouvrage, n°32; voy. en ce sens pour la responsabilité des administrateurs: VAN RYN, J., o.c., I, p. 405, n°634 et 636; RONSE, J., NELISSEN GRADE, J.M. et VAN HULLE, K., m.m.v. LIEVENS, J. et LAGA, H., o.c., *T.P.R.*, 1986, p. 1302, n°291; FAGNART, J.L., o.c., *La responsabilité des associés, organes et préposés des sociétés*, p. 36, n°43 ainsi que la jurisprudence citée en note 116; GEENS, K. et LAGA, H., o.c., *T.P.R.*, 1993, p. 1063, n°151; voy. cependant VAN OMMESLAGHE, P., o.c., *L'évolution récente du droit commercial et économique*, p. 20, n°8, qui défend la thèse que l'article 194 lois soc. vise seulement les actions en responsabilité basées sur les lois soc. et que par conséquent une action en responsabilité basée sur l'article 1382 du Code civil est soumise à la prescription trentenaire.

64. VAN OEVELEN, A., o.c., *Handels-Economisch en Financieel Recht*, Post-universitaire cyclus Willy Delva 1994-1995, p. 277, n°48; voy. en ce sens pour la responsabilité des administrateurs: Cass., 29 mai 1980, *Arr. Cass.*, 1979-80, p. 1201; *Pas.*, 1980, I, p. 1190; *J.T.*, 1980, p. 653; *R.D.C.*, 1980, p. 563, avec note STRANART, A.M.; *R.W.*, 1980-81, p. 2017; *Rev. Prat. Soc.*, 1981, p. 21, n°6668, avec note NELISSEN GRADE, J.M.; FAGNART, J.L., o.c., *La responsabilité des associés, organes et préposés des sociétés*, p. 37, n°44; GEENS, K. et LAGA, H., *ibid.* et les références.

65. Cass., 29 mai 1980, citée dans la note précédente; WILMS, W., *De verjaring van de burgerlijke vordering voortspuitend uit een misdrijf*, Anvers, Éditions juridiques Kluwer, 1987, p. 183, n°243; GEENS, K. et LAGA, H., *ibid.*; VERSTRAETEN, R., *Handboek Strafvordering*, Anvers-Apeldoorn, Maku Éditeurs, 1994, p. 113, n°255.

ment la responsabilité du commissaire-reviseur, on se référera au très important article 17, alinéa 3 de la loi comptable du 17 juillet 1975 qui sanctionne pénalement «*ceux qui, en qualité de commissaire-reviseur, de réviseur ou de commissaire indépendant, ont attesté ou approuvé des comptes, des comptes annuels, des bilans et des comptes de résultats ou des comptes consolidés d'entreprises, lorsque les dispositions mentionnées (dans cette loi et ses arrêtés d'exécution) n'ont pas été respectées, soit en sachant qu'elles ne l'avaient pas été, soit en n'ayant pas accompli les diligences normales pour s'assurer qu'elles avaient été respectées*». Un commissaire-reviseur qui ne met pas en œuvre les diligences normales dans le contrôle des comptes d'une société pour s'assurer que ceux-ci répondent aux exigences de la loi comptable et de ses arrêtés d'exécution, s'expose à des sanctions pénales et éventuellement aussi à une action en responsabilité extra-contractuelle de la part de la société qui l'a désigné, pour le dommage découlant de son manque de diligence⁶⁶.

18. Vu la formulation générale de l'article 194, alinéa 1er, 4e point lois soc. il faut admettre que le délai de prescription quinquennale s'applique également aux missions particulières confiées au commissaire-reviseur en vertu des lois coordonnées sur les sociétés commerciales⁶⁷. En faveur de cette conception, on relèvera d'abord que cette disposition légale ne fait aucune distinction entre la tâche générale de révision du commissaire-reviseur et les tâches spécifiques qui peuvent lui être confiées en application des lois sur les sociétés, en manière telle qu'une telle distinction ne peut pas être faite par celui qui commente les dispositions légales et les applique: «*ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus*». Un second argument peut être invoqué selon lequel la doctrine et la jurisprudence qui ont appliqué cette même disposition légale aux actions en responsabilité contre les administrateurs n'ont jamais fait de distinction sur la nature de l'acte des administrateurs et ont toujours jugé que les mots utilisés par cette disposition légale, *pour fait de leur fonction*, doivent être interprétés de façon très large et comprendre tous les actes des administrateurs⁶⁸. Il n'existe pas de raison pour que de mêmes dispositions légales, au surplus, formulées aussi largement, soient interprétées et appliquées différemment selon qu'il s'agit d'administrateurs ou de commissaires-reviseurs.

Par contre, le délai de prescription quinquennale de l'article 194, alinéa 1er, 4e point lois soc. n'est pas applicable aux missions particulières qui sont confiées aux commissaires-reviseurs sur des bases purement contractuelles et qui ne trouvent pas de fondement juridique dans les lois coordonnées sur les sociétés commerciales⁶⁹.

19. Dans le cadre d'une étude fort étendue de la responsabilité civile du réviseur d'entreprises en général, les Professeurs P.A. FORIERS et M. VON KUEGELGEN ont examiné dans

66. FORIERS, P.A. et VON KUEGELGEN, M., o.c., *Rev. Dr. U.L.B.*, Vol. 6, 1992-2, p. 15, n°7; FORIERS, P.A., o.c., dans cet ouvrage, n°5; voyez aussi: VAN OMMESLAGHE, P., «La responsabilité des professionnels de la comptabilité et de la révision comptable», *Revue belge de la comptabilité et de l'Informatique*, 1982, n°1, (1), p. 6, n°7.

67. *Contra*: FORIERS, P.A. et VON KUEGELGEN, M., o.c., *Rev. Dr. U.L.B.*, Vol. 6, 1992-2, p. 37-38, n°46 et p. 59, n°76; FORIERS, P.A., o.c., dans cet ouvrage, n°32.

68. RONSE, J., NELISSEN GRADE, J.M. et VAN HULLE, K., m.m.v. LIEVENS, J. et LAGA, H., o.c., *T.P.R.*, 1986, p. 1302, n°291 et les auteurs cités; Cass., 29 mai 1980, cité dans la note 64; Trib. Bruxelles, 19 février 1987, *Rev. Prat. Soc.*, 1987, p. 152; Trib. Bruges, 25 septembre 1989, *R.W.*, 1990-91, p. 1205.

69. FORIERS, P.A. et VON KUEGELGEN, M., o.c., *Rev. Dr. U.L.B.*, Vol. 6, 1992-2, p. 38, n°46; FORIERS, P.A., o.c., dans cet ouvrage, n°32.

quelle mesure les missions particulières confiées à un reviseur par les lois coordonnées sur les sociétés commerciales peuvent être considérées comme des missions d'experts au sens de l'article 2276ter, § 1er du Code civil⁷⁰. Selon cette disposition, les experts sont déchargés de leur responsabilité professionnelle et de la conservation des pièces dix ans après l'achèvement de leur mission ou, si celle-ci leur a été confiée au vertu de la loi, cinq ans après le dépôt de leur rapport.

Cette question ne peut se poser dans le cadre de la problématique limitée de la prescription de l'action en responsabilité contre le commissaire-reviseur dans la mesure où celle-ci est régie par l'article 194, alinéa 1er, 4e point lois soc. et que cette disposition doit être considérée comme *lex specialis* et dès lors l'emporter sur l'article 2276ter, § 1er du Code civil: *lex specialis generalibus derogat*. Par ailleurs, il ressort des travaux parlementaires qui ont conduit à la loi du 13 février 1990 introduisant l'article 2276ter dans le Code civil que le législateur a voulu déroger au délai de prescription commun de trente ans en ce qui concerne les experts parce que nombre d'autres professions libérales et intellectuelles sont déchargées de leur responsabilité après l'écoulement d'un délai plus court. En cette matière, il est expressément référé au délai de prescription quinquennale de l'action en responsabilité contre les gérants, administrateurs et commissaires de sociétés (article 194 lois soc.)⁷¹.

70. FORIERS, P.A. et VON KUEGELGEN, M., o.c., *Rev. Dr. U.L.B.*, Vol. 6, 1992-2, p. 38-39, n°47-50; FORIERS, P.A., o.c., dans cet ouvrage, n°33.

71. Développements sur la «Proposition de loi visant à insérer dans le Code civil un article 2276ter relatif à la prescription de la responsabilité des experts et de leur action en paiement de leurs frais et honoraires», *Doc. parl.*, Chambre, S.E. 1988, n°367/1, p. 1-2; rapport BECKERS sur la même proposition de loi, *Doc. parl.*, Chambre, 1988-89, n°367/2, p. 2.

RESPONSABILITÉ DU REVISEUR D'ENTREPRISES LORS D'ACQUISITIONS DE SOCIÉTÉS

Jean-Marie NELISSEN GRADE

Avocat

Professeur à la K.U. Leuven

Dans le cadre d'une acquisition de sociétés, les parties, ou l'une d'entre elles, font souvent appel au service d'un reviseur d'entreprises. Les missions que ce dernier pourrait être appelé à remplir sont de différentes espèces. Pour apprécier la nature et l'étendue de la responsabilité du reviseur dans l'exécution de ces missions, il faut déterminer quelle personne a donné la mission, quel en est le contenu et si cette mission fait partie du cadre légal de la fonction de reviseur en général et de commissaire-reviseur en particulier.

1. Tout d'abord, le reviseur d'entreprises peut être invité à certifier les comptes annuels ou une situation intermédiaire. Ceci se produit principalement dans le but de déterminer le contenu des garanties contractuelles usuelles que le vendeur fournit à l'acheteur. De telles garanties sont souvent accordées à propos des postes de l'actif et du passif du bilan. Lorsque l'acquisition de la société se produit un certain temps après la clôture de l'exercice, il est usuel d'accorder des garanties en ce qui concerne la situation intermédiaire qui est établie précisément dans le but de fournir de telles garanties.

Ce type de mission est normalement confié au commissaire-reviseur de la société. Exceptionnellement, il peut se produire que le vendeur donne à un autre reviseur d'entreprises la mission d'établir la situation intermédiaire conjointement avec le commissaire-reviseur de la société concernée et, le cas échéant, de certifier cet état.

2. La certification d'un tel état ne relève en tout cas pas de la mission du commissaire-reviseur telle que déterminée par les articles 64, §1er et 65 lois soc.

Il s'agit ici bien davantage d'une mission particulière qui pourrait d'ailleurs faire l'objet d'une rémunération particulière conformément à l'article 64ter, § 1er, alinéa 2 lois soc.

La responsabilité particulière prévue par l'article 64octies lois soc. ne trouve dès lors pas à s'appliquer en l'espèce.

Le commissaire-reviseur sera d'abord contractuellement responsable vis-à-vis de celui qui lui a confié la mission, en l'espèce, le vendeur ou l'acheteur de la participation de contrôle.

Sans doute, l'attestation d'un état intermédiaire tombe-t-elle sous la définition de comptes visés par l'article 17, alinéa 3 de la loi comptable en manière telle que la responsabilité pénale du reviseur d'entreprises peut être mise en cause.

Sur cette base, il peut également être actionné en responsabilité civile extra-contractuelle par des tiers.

3. La question de savoir si le reviseur peut limiter sa responsabilité pour l'exécution de telles missions contractuelles, est délicate.

Les reviseurs ne peuvent, en effet, pas limiter leur responsabilité pour «l'accomplissement de leurs missions professionnelles» (article 9bis de la loi du 22 juillet 1953).

Avec P.A. FORIERS, nous sommes d'avis que cette règle sera seulement applicable aux missions légales telles que définies dans l'article 3 de la loi précitée¹.

On ne peut pas déterminer clairement si la certification d'une situation comptable intermédiaire appartient au domaine des missions légales².

D'une part, les missions de «certification» ou d'«attestation» de comptes en général ne sont réservées par aucune disposition légale au réviseur d'entreprises.

D'autre part, le concept de «mission revisorale» retenu par l'article 1, 4° de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises est défini de la façon suivante *«toute mission qui a pour objet, dans un but de publication, de donner une opinion d'expert sur le caractère fidèle et sincère de comptes annuels, d'un état comptable intermédiaire, d'une évaluation ou d'une autre information économique et financière fournie par une entreprise ou une institution ...»*.

Sur la base de cette disposition, on peut défendre l'opinion selon laquelle l'attestation ou la certification d'un état intermédiaire appartient au domaine professionnel du réviseur d'entreprises, tel que défini par l'article 9bis de la loi du 22 juillet 1953.

Il ressort du contexte que, par les mots «dans un but de publication», on a apparemment voulu viser les communications au conseil d'entreprise et à l'assemblée générale des actionnaires.

La certification d'un état intermédiaire à la demande du vendeur ou de l'acheteur d'une participation de contrôle dans une société ne se fait normalement pas «dans un but de publication» au sens de cette disposition.

Il s'ensuit que de telles tâches ne font pas partie des missions légales du réviseur d'entreprises et qu'une limitation contractuelle de la responsabilité, conformément au droit commun est possible.

4. Le plus souvent, la mission du réviseur en cas de cession d'entreprise revêt une nature quelle que peu différente. L'acheteur ne le charge pas de certifier les comptes annuels ou la situation intermédiaire mais de l'exécution d'un «audit». L'objectif de cette mission n'est pas seulement la vérification des comptes mais également l'assistance de l'acheteur dans la détermination de la valeur de l'entreprise.

Le rapport d'audit en cas de cession peut être très largement rapproché du rapport que le réviseur d'entreprises doit rédiger en application des articles 29bis et 34, § 2 des lois sur les sociétés en cas d'apport ne consistant pas en numéraire.

Toutefois, il ne s'agit pas ici d'une mission légale mais d'une mission dont les parties elles-mêmes pourront définir le contenu.

En effet, les préoccupations du vendeur portent souvent sur des points particuliers. Il voudra, par exemple, détecter des risques, des engagements ou des dettes non identifiées. Il pourrait également estimer la valeur en faisant application d'évaluations, d'amortissements, de réductions de valeur et de provisions conformes à ses propres règles d'évaluation plutôt

1. Voir la contribution de P.A. FORIERS, n°30.

2. Pour une énumération des missions légales, voy. *Vademecum du réviseur d'entreprises*, Tome 2 (1995), p. 434 et suivantes.

qu'à celles retenues par le conseil d'administration de la société cible. Il pourra surtout estimer la capacité bénéficiaire future de l'entreprise ou vérifier dans quelle mesure des synergies avec sa propre entreprise peuvent être dégagées en vue de conduire à des économies de coûts espérées et à l'amélioration de sa propre rentabilité.

Dans certaines circonstances, le vendeur peut lui aussi donner au reviseur d'entreprises la mission d'effectuer un tel audit. Dans la pratique des acquisitions d'entreprises, il arrive en effet de plus en plus souvent que le vendeur doive fournir des garanties très générales et à plus ou moins long terme. Le vendeur ne peut diminuer l'impact de ces garanties que par la pratique des «disclosures», en révélant des faits ou des données qui forment exception à la garantie parce qu'elles ont été portées à la connaissance des parties avant la signature de la convention, le plus souvent sous la forme d'une annexe au contrat. Ceci impose en fait au vendeur de réaliser un audit approfondi de sa propre entreprise dans le but de limiter les garanties demandées.

Les règles qui gouvernent la responsabilité du reviseur d'entreprises en cette matière sont celles du droit commun de la responsabilité contractuelle. La relation juridique entre l'acheteur (ou le vendeur) et le reviseur d'entreprises est celle d'un contrat d'entreprise qui, en principe, ne déroge pas aux contrats similaires qui sont conclus avec l'une ou l'autre espèce de consultants ou d'experts.

La responsabilité du reviseur d'entreprises est engagée vis-à-vis de son co-contractant et revêt une nature contractuelle. On rappellera que le concours d'une responsabilité contractuelle avec une responsabilité extra-contractuelle ou délictuelle ne se produit en pratique que si la faute contractuelle peut être également sanctionnée pénalement. En cette matière, l'article 17 de la loi comptable ne devrait pas trouver matière à s'appliquer puisque le reviseur n'approuve ni n'atteste aucun compte.

Pour prévenir toute erreur d'interprétation, il y a lieu de conseiller vivement de décrire la mission du reviseur le plus soigneusement possible. Lorsque la préoccupation du donneur de mission ne porte que sur un point particulier, il est important de déterminer dans quelle mesure la mission du reviseur doit également porter sur d'autres éléments.

Dans la mesure où la mission ne peut en aucune façon être considérée comme faisant partie des tâches légales du commissaire-reviseur, l'article 64^{octies} lois soc. n'est pas applicable.

Une telle mission d'audit n'appartient pas au domaine des missions légales du reviseur d'entreprises telles que visées par l'article 3 de la loi de 1953. L'article 9^{bis} de cette loi ne peut dès lors pas trouver matière à s'appliquer³. Le reviseur pourrait limiter sa responsabilité pour l'exercice d'une telle mission conformément au droit commun, par exemple en la limitant au cas de faute grave dans l'exécution de la mission, pour autant bien entendu que le donneur de mission accepte une telle clause. Conformément au droit commun, le reviseur ne peut cependant pas s'exonérer de son dol ou de fautes qui porteraient préjudice à l'existence même de l'engagement pris.

3. Voir la contribution de P.A. FORIERS, n°30.

Conformément au droit commun, en principe, le réviseur ne sera pas responsable vis-à-vis des tiers, par exemple vis-à-vis du co-contractant de celui qui a confié la mission, lors de l'exécution d'une telle mission d'audit. Cette règle classique doit cependant être fortement nuancée.

En vertu de la règle classique de la co-existence, une faute contractuelle ne peut provoquer une responsabilité extra-contractuelle vis-à-vis des tiers que si la faute contractuelle, considérée indépendamment du contrat, constitue un quasi-délit vis-à-vis des tiers. À cet égard, il est admis que la nature et la portée du contrat ainsi que des obligations qui en découlent conduisent à l'augmentation et à l'aggravation de l'obligation de prudence à l'avantage des tiers, qui est contenue dans ce contrat. Ce sera le cas si le débiteur de l'obligation contractuelle savait ou ne pouvait ignorer que sa faute contractuelle peut causer un préjudice aux tiers.

La tendance au rapprochement entre les responsabilités contractuelles et extra-contractuelles n'est guère douteuse lorsque la mission contractuelle est confiée à un professionnel, en considération des obligations particulières qui reposent sur cet homme de l'art. Ceci vaut en particulier pour le réviseur d'entreprises qui exerce une profession réglementée dans l'intérêt public⁴. Les tiers doivent pouvoir avoir confiance dans sa compétence et son indépendance⁵. Ceci sera entre autres le cas si le rapport du réviseur d'entreprises est destiné à être remis à un tiers; de même, ce sera le cas si le rapport commandé par le vendeur de la participation de contrôle dans une société est destiné à être remis par ce vendeur à l'acheteur dans le cadre des discussions de cession⁶.

Des accords très clairs entre le réviseur d'entreprises et la personne qui lui a confié la mission sont également recommandés à ce sujet. Si le rapport n'est destiné qu'au donneur de mission, il est souhaitable que ceci soit expressément mentionné dans le rapport.

5. Le réviseur peut également être investi d'une mission en application de l'article 1592 du Code civil⁷, en vue de déterminer le prix de cession des actions. Une telle mission lui sera souvent confiée dans le cadre de clauses de préemption statutaires ou contractuelles. Dans une convention de cession d'entreprise, il lui sera rarement demandé de déterminer complètement le prix. Par contre, il arrive souvent qu'il soit fait appel à lui en exécution d'une clause d'adaptation de prix par laquelle le prix fixé entre parties est adapté en fonction de l'évolution des fonds propres ou d'autres paramètres qui sont mentionnés dans la clause, à partir d'une certaine date. Dans ce dernier cas, il ne devrait pas être question d'une clause de fixation du prix dans la mesure où ce prix ne sera définitivement déterminé qu'après que le réviseur ait rempli sa mission⁸.

4. Voyez à ce sujet, A. VAN OEVELEN, «De rol en de civielrechtelijke aansprakelijkheid van de commissaris-revisor», Postuniversitaire cyclus W. DELVA, 1994-95, n°49 et la jurisprudence ainsi que la doctrine citée par cet auteur.

5. Voyez notamment les obligations figurant dans les articles 7bis et 8 de la loi de 1953 destinés à garantir l'indépendance du réviseur.

6. Voyez la contribution de P.A. FORIERS, n°16-20. Ainsi que mentionné ci-dessus, il ne s'agit pas d'une «publication» au sens de l'article 1er, 4° de l'arrêté royal du 10 janvier 1994.

7. Pour la distinction entre les articles 1591 et 1592 du Code civil, voy. SIMONT, L. et DE GAVRE, J.: «Les contrats spéciaux», *R.C.J.B.*, 1976, pages 368-369.

8. La question de savoir à quel moment le contrat de vente est conclu n'est pas examinée ici.

Le reviseur d'entreprises intervient ici en tant que mandataire⁹. Dans de nombreuses clauses contractuelles, en particulier dans les clauses d'adaptation de prix d'un contrat de transmission d'entreprises, il est prévu que chaque partie désigne un reviseur d'entreprises en vue de fixer le prix ou la hauteur de l'adaptation de prix, et que ces derniers feront appel à un troisième reviseur s'ils ne sont pas d'accord. Il m'apparaît que dans de tels cas, les reviseurs d'entreprises seront responsables vis-à-vis des deux parties sur la base de l'article 1592 du Code civil, sans considération de la partie qui l'a désigné. En effet, ils interviennent dans l'intérêt commun des deux parties pour déterminer un élément essentiel de la vente et doivent dès lors être considérés comme mandataires des deux parties¹⁰.

Il est vrai que le prix déterminé par les reviseurs dans une telle hypothèse ne pourra être modifié qu'en cas de dol¹¹, en cas d'erreur grave¹², ou s'ils ont excédé les limites de leurs mandats¹³.

En principe, la responsabilité des reviseurs d'entreprises sera alors gouvernée par les règles de la responsabilité contractuelle vis-à-vis des deux parties concernées.

Pour les raisons développées au point précédent, cette responsabilité peut être limitée conformément au droit commun des contrats.

Le délai de prescription particulier prévu par l'article 2276ter du Code civil trouvera sans doute à s'appliquer dans la mesure où le reviseur ne peut être considéré ici comme le conseiller d'une des parties mais bien comme étant désigné par les deux parties en qualité d'expert au sens large du terme¹⁴.

6. Les reviseurs d'entreprises peuvent également jouer un rôle en ce qui concerne les créances que le vendeur pourrait faire valoir après la reprise contre l'acheteur sur la base des garanties contractuelles octroyées par ce dernier.

Les reviseurs peuvent notamment intervenir comme arbitre, appelés à trancher les conflits qui naissent de ces créances.

En ce cas, leur statut est réglé par les règles de l'arbitrage défini par le Code judiciaire¹⁵. Leur responsabilité ne déroge pas à la responsabilité des autres arbitres. Leur statut de reviseur d'entreprises ne joue en l'espèce aucun rôle particulier.

7. Dans certaines conventions de transmission d'entreprises, on prévoit à côté des clauses d'arbitrage classique, des clauses par lesquelles un reviseur d'entreprises ou un collège de reviseurs est sollicité pour déterminer la valeur de telle créance.

En pratique, certaines de ces clauses ne sont rien d'autre que des clauses d'arbitrage, notamment lorsqu'on demande au reviseur de trancher un conflit.

9. DE PAGE, IV, 3e éd., p. 76.

10. Voyez la contribution de P.A. FORIERS, n°8 et note 13.

11. DE PAGE, op. cit.

12. Cass., 30 juin 1966, Pas., 1966, I, p. 1400, *R.W.*, 1966-67, p. 1223; Comp. Article 1854 du Code civil.

13. DE PAGE, op. cit.

14. L'expert visé par l'article 2276ter du Code civil doit selon la doctrine et les travaux parlementaires de la loi du 19 février 1990 être compris dans un sens large: voir PH. COLLE «Eerste commentaar bij het nieuwe artikel 2276ter», *R.W.*, 1990-91, p. 114 et suiv., notamment 115.

15. Article 1676 à 1723 du Code judiciaire. Voir sur la responsabilité des arbitres; HUYS, M. et KEUTGEN, G., «L'arbitrage en droit belge et en droit international», Bruxelles, Bruylant, 1981, n°323 et suiv.

Si ce n'est pas le cas, la nature et les conséquences juridiques de ces clauses est plus difficile à déterminer.

Lorsque le reviseur est désigné par un arbitre, il doit probablement être considéré comme un expert au sens propre du terme (article 962 et suivants du Code judiciaire). Sa responsabilité est dès lors celle des experts judiciaires et il faut sans aucun doute lui appliquer le délai particulier de prescription prévu par l'article 2276ter du Code civil.

Dans les autres cas, son rôle est moins clair parce que la mission d'évaluation des créances apparaît distincte de la clause d'arbitrage. Dans ce cas, la clause doit peut-être être interprétée comme une clause de «bindende derdenbeslissing» selon la figure juridique qui a retenu l'attention de la doctrine récente¹⁶. Dans ce cas, la responsabilité du reviseur d'entreprises est régie par les règles de la responsabilité contractuelle vis-à-vis des deux parties.

Vu la conception très large du concept d'expert, nous sommes enclins à croire que le délai particulier de prescription découlant de l'article 2276ter du Code civil doit s'appliquer, bien qu'un certain doute demeure à cet égard.

16. STORME, M.L. et STORME, M.E., «De bindende derdenbeslissing naar Belgisch recht», *T.P.R.*, 1985, p. 713 et suiv.