

LES RESPONSABILITES DU PROFESSIONNEL DU CHIFFRE ET LES PRESCRIPTIONS – ETAT DES LIEUX ET INCERTITUDES



La prescription extinctive, un droit à l'oubli...

La sphère juridique n'échappe pas aux effets éculés du temps et les êtres et leurs actions n'y sont en principe pas plus intemporels que dans la sphère réelle.

C'est au nom de la sécurité juridique et d'un droit à l'oubli que le Droit autorise la cristallisation d'un état de fait qui s'est prolongé après un laps de temps, ce qui s'illustre, en procédure, par la prescription.

Selon le prisme sous lequel on l'examine, la prescription peut ainsi permettre l'acquisition définitive d'un droit (prescription acquisitive), comme elle peut éteindre une action, (prescription extinctive).

C'est cette dernière prescription appliquée à la responsabilité qui sera l'objet de notre propos.

Ainsi, l'action en responsabilité contre les professionnels du chiffre peut s'éteindre, de plein droit, par l'effet du temps, ces derniers ne pouvant être inquiétés après un certain délai. -

... Un droit à l'oubli difficilement acquis !

Mais cet état de grâce et d'oubli n'est pas si facilement atteignable, car le législateur a en réalité mis en place un réseau complexe, non pas d'une prescription, mais de plusieurs prescriptions extinctives qui sont tributaires de la nature de la responsabilité recherchée (civile, pénale, disciplinaire, administrative...), ainsi que de la casquette que revêt le professionnel : commissaire aux comptes ou expert-comptable.

Au surplus, les règles mises en place ne sont pas immuables et se complexifient au fil des réformes conduites par le législateur.

La dernière en date est celle de la prescription pénale entrée en vigueur suivant la loi n° 2017-242, du 27 février 2017, qui prévoit le doublement des délais de la prescription publique en matière criminelle et correctionnelle, et crée de fait, de nouveaux délais qui se superposent à la prescription quinquennale de droit commun applicable en matière de responsabilité civile, ainsi qu'à la prescription triennale de la procédure de sanctions de l'AMF, qui elle-même diffère de celle de la procédure disciplinaire, qui a été au surplus récemment modifiée avec l'ordonnance du 17 mars 2016 n°2016 315 relative au commissariat aux comptes, entraînant à sa suite, la modification du délai de conservation des dossiers de travail du commissaire aux comptes.

On pourrait s'y perdre ! A partir de quand, le commissaire aux comptes ou l'expert-comptable ne peut-il donc plus être poursuivi en responsabilité ? Existe-t-il des faits imprescriptibles ? Combien de temps faut-il conserver ses dossiers de travail pour pouvoir se prémunir de telles actions ? Des faits prescrits dans une matière peuvent-ils engendrer des poursuites dans une autre matière ?

Ce propos ne se veut pas exhaustif compte tenu de l'étendue et de la complexité du sujet, mais un état des lieux des différentes prescriptions applicables aux professionnels du chiffre peut être ébauché ; bien que les incertitudes sur le temps des poursuites demeurent compte tenu du caractère mouvant du point de départ des prescriptions.

I – PRESCRIPTIONS - ETAT DES LIEUX

A - EN MATIERE DE RESPONSABILITE CIVILE – LA DUALITE DES REGIMES DE PRESCRIPTION APPLICABLE DE 5 ANS ET DE 3 ANS.

Depuis la loi du 17 juin 2008, la prescription de droit commun a été fixée à cinq ans au lieu de dix ans et, alors que le Code civil demeurait jusqu'alors muet sur le point de départ de la prescription, il le précise dorénavant. Ainsi, les actions personnelles se prescrivent à compter

du jour où le titulaire d'un droit a connu ou aurait dû connaître les faits lui permettant de l'exercer, consacrant l'adage non valentem agere, non currit praescriptio (la prescription n'a pas couru contre celui qui est empêché d'agir)

1. La responsabilité civile professionnelle de l'expert-comptable obéit à ce régime de prescription quinquennale de droit commun.

L'action en responsabilité civile à l'encontre de l'expert-comptable, quel que soit son fondement, se prescrit donc par **5 ans** à compter du jour où le co-contractant ou le tiers a eu connaissance ou aurait dû connaître le fait dommageable (des détournements ou fraudes, des anomalies dans les comptes annuels, une erreur dans le régime fiscal appliqué, dans les déclarations sociales ou fiscales etc...).

Le point de départ est donc « glissant » et la mise en cause peut intervenir plus de cinq ans après la faute ou la remise des travaux, nous y reviendrons.

2. Concernant le commissaire aux comptes, ce dernier bénéficie dans le cadre de sa mission légale de certification, d'une prescription abrégée triennale de trois ans. En vertu de l'article L 822-18 du Code de commerce, qui renvoie à l'article L 225-244 de ce même code, l'action doit être engagée dans un délai de **trois ans à compter du fait dommageable, ou s'il a été dissimulé de sa révélation.**

Le point de départ du délai est, en principe, la date de dépôt de ces différents rapports conformément à une jurisprudence bien établie depuis l'arrêt de la Cour de Cassation du 3 mars 1993 (*Bull. CNCC N° 93 p. 98*), et du 17 janvier 1995 (*Bull. CNCC N° 98 p. 188*).

La règle est donc plus simple que pour les experts comptables, le point de départ est fixe.

On précisera que la dissimulation, seule susceptible de repousser le point de départ de cette prescription, ne peut s'entendre que de celle imputable au commissaire aux comptes, *laquelle implique la volonté du commissaire aux comptes de cacher des faits dont il a eu connaissance par la certification des comptes* » (17 décembre 2002 n° 99-21553 - *Dalloz n° 2141 FS-P+B*)

Il convient toutefois de rester vigilant. Cette courte prescription de trois ans ne pourra en effet être invoquée que lorsque le commissaire aux comptes interviendra dans le cadre de sa mission légale.

Ce dernier est en effet autorisé à réaliser, en plus de sa mission légale, des prestations de services, définies à l'article L 822-11 du Code de commerce, complétés par les trois nouveaux articles L 822-11-1 à L 822-11-3 du même code issus de l'ordonnance du 17 mars 2016. En ce cas, la responsabilité du commissaire aux comptes est contractuelle et c'est la prescription de droit commun de cinq ans telle que prévue à l'article 2224 et suivant du Code civil qui trouvera à s'appliquer⁽¹⁾.

C'est notamment le cas en cas de commissariat aux



apports ou à la fusion ou en cas de commissariat à la transformation.

B - EN MATIERE DE RESPONSABILITE PENALE – LA PRESCRIPTION S'ALLONGE

La loi n°2017-242 du 27 février 2017 portant réforme de la prescription en matière pénale, prévoit un **doublent** des délais de prescription de l'action publique.

Ainsi, l'action publique se prescrit désormais pour les délits, par **six ans à compter du jour de la commission de l'infraction**, au lieu de 3 années antérieurement (*Article 8 du Code de Procédure pénale*). Ce délai est porté à **vingt années** révolues pour les crimes à compter du jour de la commission de l'infraction au lieu de 10 années antérieurement. Le délai d'un an pour les contraventions est conservé (*article 9 du Code de procédure pénale*).

Aussi, les délits concernant spécifiquement les commissaires aux comptes de confirmation ou de diffusion d'informations mensongères, ainsi que de non révélation de faits délictueux (*article L 823-7 du Code commerce*) se prescrivent désormais par **six ans**.

Plus généralement, il en est de même pour les délits de violation du secret professionnel, complicité d'abus de

⁽¹⁾ Voir par exemple Cass. com. 24 novembre 2015, n° 14-17.014, Rev. droit des sociétés n°2, février 2016, com.28 Myriam Rousille.

⁽²⁾ JP MARKUS les juridictions ordinaires, LGDJ, Coll. Systèmes Droit, 2003, p 74

⁽³⁾ Cons Const., 25 nov. 2011, n°2011-199 QPC.

⁽⁴⁾ Ordonnance 45.2138 du 19 septembre 1945 et décret 2012-432 du 30 mars 2012

confiance ou d'abus de biens sociaux, d'escroquerie ou de fraude fiscale.

Cette loi nouvelle est une loi de procédure d'application immédiate mais l'article 4 de la loi nouvelle afférente aux disposition transitoire précise que « *la présente loi ne peut avoir pour effet de prescrire les infractions qui, au moment de son entrée en vigueur avait valablement donné lieu à la mise en mouvement de l'action publique à une date à laquelle, en vertu des dispositions législatives*



alors applicables et conformément à leur interprétations jurisprudentielle, la prescription n'était pas acquise ».

C - EN MATIERE DISCIPLINAIRE - L'INEGALITE DU COMMISSAIRE AUX COMPTES ET DE L'EXPERT-COMPTABLE FACE AUX POURSUITES

Le commissaire aux comptes et l'expert-comptable ne sont pas traités de la même manière en matière disciplinaire.

1. De manière générale, la matière disciplinaire entretient un curieux rapport au temps comme en témoigne l'imprescriptibilité des poursuites disciplinaires, d'autant que le droit disciplinaire présente quelques similarités avec le droit répressif. Le droit disciplinaire ne laisse pourtant, contrairement à son acolyte, pas de place à l'oubli, ce qui a conduit certains auteurs à constater que la répression disciplinaire « *soumet la faute disciplinaire à un régime aussi rigoureux que les crimes les plus effroyables* »⁽²⁾, savoir notamment les crimes contre l'humanité.

Pourtant, par décision du 25 novembre 2011⁽³⁾, le Conseil constitutionnel a jugé que la prescription des poursuites disciplinaires ne constitue pas un principe fondamental reconnu par les lois de la République.

Aussi, dans le silence des textes, point de prescription, et la juridiction ordinaire ne saurait y suppléer sous peine de juger contra legem.

2. Or, les textes régissant la Discipline des experts-comptables⁽⁴⁾ n'enferme pas l'action disciplinaire

dans un délai déterminé et demeurent silencieux sur la question de la prescription.

La faute disciplinaire peut donc être poursuivie sans limite de temps, sous réserve toutefois du garde-fou du principe du délai raisonnable prévu par la Convention Européenne des Droits de l'Homme qui devrait pouvoir permettre de sanctionner le déclenchement tardif des poursuites disciplinaires.

3. Mieux vaut revêtir en cette matière la casquette de commissaire aux comptes puisque les poursuites disciplinaires à l'encontre de ce dernier sont, elles, prescriptibles.

Ainsi, l'article 115 du Décret du 12 août 1969 prévoyait que la responsabilité disciplinaire se prescrivait invariablement par 10 ans.

L'ordonnance n°2016-315 du 17 mars 2016, dont les dispositions sont entrées en vigueur le 17 juin 2016, afférente au commissariat aux comptes a notamment réformé la procédure disciplinaire. Si elle ne souffle mot d'un quelconque délai de prescription, ni d'ailleurs son décret d'application du 26 juillet 2016, la loi Sapin 2 du 9 décembre 2016 a discrètement modifié l'article L 824-4 du Code de commerce, et lui a ajouté la disposition suivante : « les faits remontant à plus de six ans ne peuvent faire l'objet d'une sanction s'il n'a pas été fait pendant ce délai aucun acte tendant à leur recherche, à leur constatation ou à leur sanction ».

L'action disciplinaire se prescrit donc dorénavant **par six ans** à compter du manquement, ce délai se trouvant donc aligné sur le délai de prescription des délits en matière pénale.

Subséquentement, l'article R 821-68 du Code de commerce, modifié par le décret du 26 juillet 2016 dispose que : « *Les dossiers et documents établis par le commissaire aux comptes en application de l'article R. 823-10 sont conservés pendant six ans, même après la cessation des fonctions. Ils sont, pour les besoins des contrôles et des enquêtes, tenus à la disposition des autorités de contrôle, qui peuvent requérir du commissaire aux comptes les explications et les justifications qu'elles estiment nécessaires concernant ces pièces et les opérations qui doivent y être mentionnées* ».

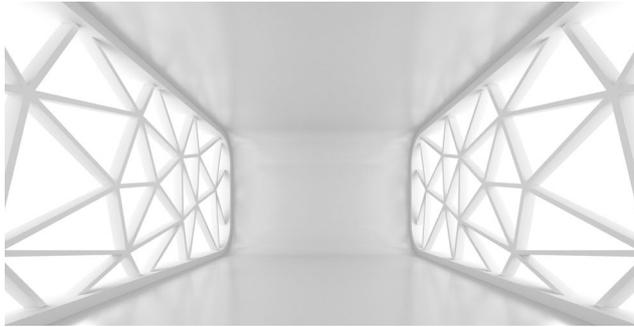
D - EN MATIERE DE RESPONSABILITE ADMINISTRATIVE DES COMMISSAIRES AUX COMPTES DEVANT L'AUTORITE DES MARCHES FINANCIERS (AMF).

Si les commissaires aux comptes ne figurent pas parmi

les professionnels placés sous contrôle de l'AMF et visés à l'article L 621-9 II du Code monétaire et financier, ils peuvent être mis en cause devant la Commission des sanctions de l'AMF sur le fondement de l'article 632-1 du Règlement général de l'AMF pour diffusion de fausse information au public.

Le délai de prescription de la procédure de sanction devant l'AMF est de **trois ans**.

Il est prévu à l'article L 621-15-I du Code Monétaire et financier qui disposent que « *La commission des sanctions ne peut être saisie de faits remontant à plus de trois ans s'il n'a été fait pendant ce délai aucun acte tendant à leur recherche, à leur constatation ou à leur sanction* », rédaction qui rappelle étrangement celle de l'article L 824-4 du Code de commerce, récemment remaniée pour les commissaires aux comptes en matière



disciplinaire.

Mais malgré la prolifération des textes, les incertitudes demeurent sur le temps des poursuites.

II - LES INCERTITUDES SUR LE TEMPS DES POURSUITES

Compte tenu de la rédaction des textes légaux, le juge peut déterminer le point de départ de la prescription en fonction des cas d'espèce qui lui sont soumis, ce qui a pour effet d'allonger le temps des poursuites (II-A), même si l'on observe une tendance du législateur à vouloir renforcer la sécurité juridique par l'instauration de délais butoirs au-delà desquels les poursuites ne sont plus possibles, afin de limiter le risque d'imprescriptibilité (II-B).

A - LE GLISSEMENT ALEATOIRE DU POINT DE DEPART DE LA PRESCRIPTION DANS LE TEMPS

EN MATIÈRE CIVILE

Comme rappelé ci-avant, l'article 2224 du Code civil s'est employé à définir le point de départ de la prescription, à **compter du jour où le titulaire du droit à connu ou aurait dû connaître les faits lui permettant de l'exercer**.

Ce faisant, la formule retenue, se référant à la connaissance des faits par le titulaire de l'action, donne un caractère subjectif à la détermination du point de départ de la prescription, qui doit donc être apprécié par le juge en fonction des cas d'espèce.

Ainsi, par exemple, en matière de redressement fiscal, la jurisprudence a pu considérer que la prescription de l'action à l'encontre de l'expert-comptable ne commence à courir qu'à compter du jour de la notification de la proposition de rectification⁽⁵⁾, voire même parfois à compter de l'expiration des recours administratifs engagés à l'encontre de la décision de redressement de l'administration fiscale⁽⁶⁾, ce qui a alors pour conséquence de rendre recevable une action critiquant des diligences effectuées bien plus de cinq ans avant la poursuite.

Cependant, dans les cas de détournements de fonds au sein de l'entité, le point de départ de la prescription de l'action contre l'expert-comptable qui ne les aurait pas décelés, sera en principe le jour où l'existence des détournements ou de la fraude ont été découverts, et non au jour de la connaissance de l'ampleur de la fraude ou de son mode opératoire.

EN MATIÈRE PÉNALE

La réforme de la prescription pénale ne revient pas sur le principe selon lequel la prescription commence à courir à compter de la perpétration de l'infraction, mais prévoit des exceptions.

Elle consacre ainsi le report du point de départ de la prescription pour les infractions dites « occultes et dissimulées », « à compter du jour où l'infraction est apparue et a pu être constatée dans des conditions permettant la mise en mouvement de l'action publique » (article 9-1 du Code de procédure pénale) afin de ne pas encourager la commission de ces infractions et ou leur dissimulation, telle que le retenait la jurisprudence contra légem antérieure.

Mais ces dispositions sont sources de nouvelles

⁽⁵⁾ CA METZ, com., 16 mai 2013, n° 1300273 – La Cour décide que le point de départ de la prescription ne peut être en l'espèce que le jour où la société X a eu connaissance du dommage causé selon elle par le manquement de la société Y à son obligation de conseil c'est-à-dire le jour où les services fiscaux lui ont notifié le montant du redressement qui lui était imposé ainsi que les motifs de la rectification envisagé »

⁽⁶⁾ CA BOURGES, 2 juillet 2015, n014/01200

incertitudes dès lors que d'une part, l'interprétation judiciaire sera nécessaire pour déterminer les contours de cette clandestinité par dissimulation dans laquelle le commissaire aux comptes et l'expert-comptable pourraient se voir entrainer ; d'autre part, le nouveau champ d'application de cette prescription dérogatoire est plus large que celui développé par la jurisprudence et reste donc à déterminer.

On précisera en effet que la Chancellerie a déjà indiqué que le régime dérogatoire de la prescription est applicable « à l'ensemble des infractions », « même celles pour lesquelles la Cour de Cassation avait refusé de différer le point de départ de la prescription ».

Ainsi, le glissement du point de départ de la prescription que la jurisprudence appliquait généralement au délit d'abus de bien social, d'abus de confiance, de fraude fiscale ou de prise illégale d'intérêt, pourra également s'appliquer aux délits de faux ou de violation du secret professionnel selon les cas d'espèce, ainsi donc qu'aux délits spéciaux de non révélation de faits délictueux ou de confirmation d'information mensongère.

Est-ce à dire que certains faits deviendraient de facto imprescriptibles ?

B - L'INSTAURATION DE DELAIS BUTOIRS DE PRESCRIPTION

1. Afin de limiter les effets du report du point de départ de la prescription et de mettre fin à une imprescriptibilité de fait, le législateur a instauré des délais butoirs à l'expiration duquel, les faits ne peuvent plus faire l'objet de poursuites.

En matière civile, il est prévu un délai butoir de **20 ans** courant à compter de la naissance du droit, au-delà

duquel les poursuites seront nécessairement prescrites.

En matière pénale, la loi du 27 février 2017 prévoit que le délai de prescription ne pourra excéder **12 ans** pour les délits et **30 ans** pour les crimes à compter du jour ou l'infraction a été commise.

2. Concernant le commissaire aux comptes, il n'est toutefois prévu aucun délai butoir en matière disciplinaire et en matière de procédure de sanctions de l'AMF.

En effet, le point de départ ne soulève pas en principe de difficulté dès lors que, dans les deux cas, le délai court à compter de la réalisation des manquements lorsque ceux-ci s'accomplissent de manière instantanée.

Mais est-il possible de prévoir, par analogie avec les règles de la procédure pénale, ou avec celles concernant la prescription triennale des commissaires aux comptes, un report du point de départ du délai de prescription au jour de la révélation, s'il était démontré une dissimulation imputable au commissaire aux comptes ?

En l'état, la question reste à trancher dans le silence des textes sur l'hypothèse de la dissimulation. Mais si une telle solution venait à être envisagée par la jurisprudence, elle pourrait alors réinstaurer une imprescriptibilité de fait, notamment en matière disciplinaire.

Il ressort de tout cela que l'harmonie ne gouverne pas cette matière complexe et nuancée, et que le professionnel du chiffre fera l'objet d'un traitement à géométrie variable, non pas selon les faits qui lui sont imputés mais suivant le prisme sous lequel il est poursuivi : civil, pénal, ou disciplinaire.

Une poursuite peut donc en cacher une autre !

Florence VILAIN

Avocat au Barreau de PARIS

Associée de l'AARPI PARRINELLO VILAIN