

# L'exercice illégal de la comptabilité commence dès la saisie des écritures

Le département juridique et M<sup>e</sup> Jacques Grange, avocat au barreau de Lyon, vous présentent la jurisprudence et les dernières décisions relatives à l'exercice illégal, notamment à la tenue de comptabilité.

**L**e périmètre des prérogatives d'exercice est défini par les articles 2 et 20 de l'ordonnance du 19 septembre 1945. Nonobstant les différentes évolutions législatives et réglementaires, le législateur n'a jamais entendu porter la moindre modification ou restriction à cette définition des travaux et tâches qui relèvent de la compétence exclusive des experts-comptables inscrits au Tableau de l'Ordre ou des salariés titulaires d'un véritable contrat de travail avec un réel lien de subordination (excluant le multisa-lariat).

La constitutionnalité de ces dispositions ne peut être contestée puisqu'interrogé sur la compatibilité de la réglementation avec la déclaration des Droits de l'homme et du citoyen de 1789, plus particulièrement son article 4 relatif à la liberté d'entreprendre, le Conseil constitutionnel a jugé qu'il est « *loisible au législateur d'apporter à cette liberté des limitations liées à des exigences constitutionnelles ou justifiées par l'intérêt général...* », mais aussi « *qu'en imposant que certaines activités ne puissent être exercées que par des personnes justifiant d'une qualification professionnelle ou sous contrôle de ces dernières, les dispositions ne portent en elles-mêmes aucune atteinte au droit d'obtenir un emploi* » (Conseil constitutionnel, décision n°2011-139, du 24 juin 2011).

La Cour de cassation a quant à elle jugé que la question posée relative à la réglementation de la profession des experts-comptables n'est pas nouvelle et ne présente pas un caractère sérieux (Cass. Com. 12 juillet 2012, Lyon 12 mai 2015).

Certains prétendaient contester la validité de ces textes en les confrontant aux dispo-

sitions communautaires et notamment à la directive européenne du 12 décembre 2006 relative aux services dans le marché intérieur.

Excluant tout recours à une question pré-judicielle, la Cour de cassation a validé la conformité de l'ordonnance du 19 septembre 1945 avec les principes fondamentaux de la liberté d'établissement et de la libre prestation de service au motif que les articles 9 et 13 de la directive permettent aux Etats membres d'organiser des procédures de réglementation des professions en subordonnant l'accès à un régime de diplômes et d'autorisations pour des raisons impérieuses d'intérêt général et notamment de déontologie et d'assurance professionnelle obligatoire protectrices des destinataires de service (Lyon 17 janvier 2012, Cass. crim. 25 février 2015).

## La saisie

Les énumérations des articles 2 et 20 de l'ordonnance du 19 septembre 1945 ne requièrent pas pour que le délit d'exercice illégal soit caractérisé que l'intégralité des travaux de tenue, centralisation, ouverture, arrêt, surveillance, redressement et consolidation des comptabilités soit établie, la seule tenue suffisant à caractériser le délit (Cass. crim. 28 octobre 1987, 28 juin 1988, 20 décembre 1988).

Plus précisément, le seul fait de tenir la comptabilité par la simple saisie d'écritures, informatiques ou non, a fortiori en les codifiant conformément au plan comptable, constitue l'exercice illégal : « *la seule intervention dans la tenue suffit à caracté-*

*riser l'infraction* » (Cass. Crim. 8 mars 1979, 13 novembre 1980, 22 février 1990).

Ainsi, l'exercice illégal est établi lorsque la tenue consiste en « *un tri chronologique ainsi que la saisie des documents transmis par les clients avec imputation par rapport au plan comptable et que des vérifications sont faites en tirant les journaux comptables* » (Lyon 16 décembre 2008, 9 mars 2010, Chambéry 6 janvier 2009).

Ce principe s'applique sans qu'il y ait lieu de distinguer selon :

- ▶ la finalité des travaux, que ceux-ci soient ou non à visée exclusivement fiscale : « *Les dispositions de l'ordonnance du 19 septembre 1945 n'ont établi aucune distinction selon la nature, l'objet et la finalité des documents comptables dressés* » (Cass. crim. 27 mars 1984, 15 juin 1984) ;

- ▶ le statut juridique ou le régime fiscal des clients au motif que « *le terme "entreprise" employé doit être interprété comme visant notamment toute activité professionnelle, telle celle de médecin ou de dentiste qui nécessite d'une façon habituelle des opérations comptables* » (Cass. crim. 24 février 1987, Agen 17 avril 1986, Angers 4 octobre 1990, Versailles 8 décembre 2005, Lyon 7 avril 2011).

Plus précisément encore, « *Il ne peut y avoir deux définitions des documents comptables ou de la comptabilité, l'une fiscale et l'autre exclusivement comptable, parce que la comptabilité est tout simplement la représentation chiffrée de la situation et des opérations d'entreprise. Par voie de conséquence, les professions libérales doivent figurer parmi les entreprises entrant dans le monopole des experts-comptables* » (Nîmes

27 novembre 1987, Cass. crim.  
27 mars 1984, 10 janvier 1989).

### Les arrêts de la Cour de cassation du 24 juin 2014 et du 25 février 2015

Il convient de réfuter l'affirmation selon laquelle l'arrêt du 24 juin 2014 constituerait un revirement en autorisant les personnes physiques ou morales non inscrites à l'Ordre à effectuer, fût-ce sous couvert d'un expert-comptable, de la saisie de comptabilité.

Sur le plan formel, cette décision est un arrêt de rejet et non pas de cassation, rendu par la Chambre commerciale et non par la Chambre criminelle sur le fondement des articles 1382 du Code civil et 23 du Code de déontologie (applicable à l'époque des faits) à l'exclusion des articles 2 et 20 de l'ordonnance du 19 septembre 1945 ; les précédents jurisprudentiels mentionnés ne concernent pas le périmètre du monopole.

Les moyens du pourvoi dont était saisie la Cour de cassation ne concernaient pas la définition du périmètre d'activité des experts-comptables mais un contentieux de concurrence déloyale et la violation de l'obligation déontologique de la lettre confraternelle de reprise.

L'attendu de l'arrêt selon lequel l'expert-comptable ne rapporte pas la preuve que les sociétés concurrentes non inscrites à l'Ordre auraient « accompli des prestations relevant des attributions d'un expert-comptable à savoir la révision et l'appréciation des comptabilités, l'attestation de leur régularité et de la sincérité des comptes de résultats, la surveillance, le redressement et la consolidation de ces comptabilités, l'analyse du fonctionnement des entreprises sous leur aspect économique, juridique et financier » ne

constitue pas une nouvelle définition du périmètre d'activité et des prérogatives excluant la saisie.

Cet arrêt répond aux moyens de fait et de droit qui étaient soumis pour constater que la preuve n'est pas rapportée avec une unique référence aux travaux de saisie informatique.

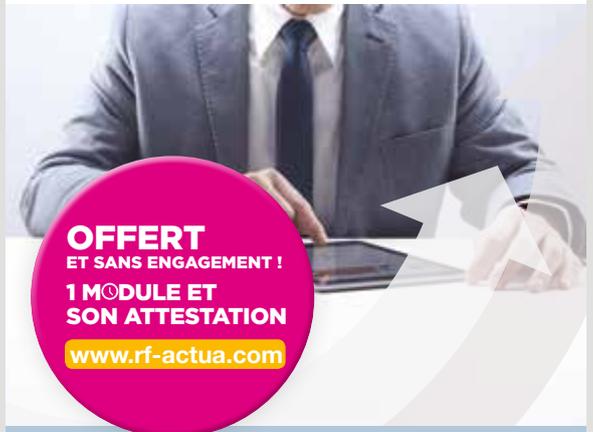
L'arrêt rendu par la Chambre criminelle de la Cour de cassation le 25 février 2015 rejetant un pourvoi contre un arrêt de la cour d'appel de Paris du 26 septembre 2013 est important en ce que :

- ▶ d'une part, il réaffirme la conformité de l'ordonnance du 19 septembre 1945 avec la directive du 12 décembre 2006 ;
  - ▶ d'autre part, il réaffirme que la seule « passation d'écritures comptables » en vue de l'établissement de documents comptables et de déclarations fiscales, suffit à caractériser l'exercice illégal ;
  - ▶ enfin, l'exercice en nom propre de la profession de conseil en entreprise caractérise le délit dès lors que sous couvert de cette qualification, le prévenu exécutait habituellement des travaux de tenue de comptabilité mais aussi de clôture des comptes et d'établissement des bilans.
- Cet arrêt apporte une réponse claire et sans ambiguïté à ceux qui soutenaient qu'une exception, voire une restriction, était apportée aux prérogatives des experts-comptables.

En conclusion, les principes demeurent intangibles tant à l'égard des auteurs de l'exercice illégal que des experts-comptables qui ont directement ou indirectement recours aux services des illégaux, qui sont susceptibles de faire l'objet de poursuites disciplinaires et pénales (délict de complicité d'exercice illégal). ■



## RF ACTUA COMMISSAIRES AUX COMPTES



**OFFERT**  
ET SANS ENGAGEMENT !  
**1 MODULE ET**  
**SON ATTESTATION**  
[www.rf-actua.com](http://www.rf-actua.com)

### COMMISSARIAT AUX COMPTES EXPERTISE COMPTABLE

LA RÉPONSE E-LEARNING ET  
MOBILE-LEARNING À VOTRE OBLIGATION  
DE FORMATION ET D'INFORMATION

15h CAC/AUDIT garanties par an Homologuées CNCC \*



### VOTRE FORMATION SE CONCENTRE SUR VOS MISSIONS

Pour vous et vos collaborateurs :

- ✓ **Maîtrisez toute l'actualité** de la réglementation en vigueur
- ✓ **Appréhendez** concrètement l'application d'un texte
- ✓ **Évaluez efficacement vos connaissances**
- ✓ **Répondez à vos obligations** de formation **où que vous soyez** et **quand vous le souhaitez !**

**NOUVEAU** Téléchargez l'application !

**L'APPLI  
GRATUITE**  
RF ACTUA CAC



**MOBILITÉ OPTIMALE...**

Formez-vous d'un écran à l'autre en toute liberté, **même hors connexion !**  
Au bureau, dans les transports ou en déplacement, vous pouvez y accéder aisément

Plus d'informations ou un devis sur mesure contactez le **Service Commercial Expert** au **01 47 70 44 44** ou [sce@grouperf.com](mailto:sce@grouperf.com)



Groupe  
Revue Fiduciaire



SUIVEZ-NOUS !

320151532