



Exercice professionnel et déontologie

Edition 2016

EXERCICE PROFESSIONNEL ET DÉONTOLOGIE

Les travaux de mise à jour ont été réalisés par le département juridique du Conseil supérieur de l'ordre des experts-comptables, sous la direction d'Annabelle MINEO, Responsable juridique du Conseil supérieur de l'ordre des experts-comptables, et Gaëlle PATETTA, Directrice juridique du Conseil supérieur de l'Ordre des experts-comptables.

Ont également participé à la rédaction de cet ouvrage :

Les membres du comité lutte anti-blanchiment

ISBN : 978-2-35267-440-0

ISSN : 2264-816X

SOMMAIRE

LA PROFESSION 7

CHAPITRE 1 ■ L'organisation de la profession 9

1. Les textes statutaires 9
2. L'Ordre 9
3. Le Conseil supérieur de l'Ordre 10
 - 3.1. Elections au Conseil supérieur 10
 - 3.2. Sessions du Conseil supérieur 12
 - 3.3. Fonctionnement 12
 - 3.4. Attributions 15
4. Les Conseils régionaux de l'Ordre 16
 - 4.1. Elections des Conseils régionaux 17
 - 4.2. Organisation 18
 - 4.3. Fonctionnement 18
 - 4.4. Attributions 20
5. Les Comités départementaux 22
6. Les instances régaliennes nationales et régionales 22
 - 6.1. La Commission nationale d'inscription des AGC
(commission 42 bis de l'ordonnance du
19 septembre 1945) 23
 - 6.2. Le Comité national du tableau 24
 - 6.3. Les chambres régionales de discipline 26
 - 6.4. La Commission nationale de discipline des
associations de gestion et de comptabilité 28
 - 6.5. La Chambre nationale de discipline 30

CHAPITRE 2 ■ Les conditions d'exercice de la profession 32

1. Accès à la profession 32
 - 1.1. Le diplôme d'expertise comptable 32
 - 1.2. Le stage d'expertise comptable 35
 - 1.3. L'inscription au tableau des personnes physiques 37
2. L'exercice de la profession sous forme de société 56

2.1. Dispositions communes aux sociétés d'expertise comptable	57
2.2. Les structures d'exercice libéral.....	62
2.3. Les structures capitalistiques	72
2.4. Les structures d'exercice associatif	78

LES MODALITÉS D'EXERCICE DE LA PROFESSION..... 81

CHAPITRE 1 ■ Les missions de l'expert-comptable 83

1. Missions autorisées.....	83
1.1. Prérogative d'exercice	84
1.2. Autres missions de l'article 2 de l'ordonnance	85
1.3. Missions légales.....	85
1.4. Missions soumises à conditions de l'article 22	86
2. Missions interdites	95

CHAPITRE 2 ■ Les prises de participations financières et mandats sociaux hors activité règlementée 107

1. Les prises de participations financières	107
2. Les mandats sociaux.....	109

CHAPITRE 3 ■ L'exercice illégal..... 110

1. Définition et périmètre de l'infraction	111
2. Sanctions	112
3. Couverture d'exercice illégal.....	113

CHAPITRE 4 ■ La responsabilité professionnelle et l'obligation d'assurance 115

1. Responsabilité civile (contractuelle ou quasi délictuelle).....	115
1.1. Obligation de moyen ou de résultat ?.....	117
1.2. La réparation	118
1.3. La prescription.....	119
2. Responsabilité pénale.....	120
3. Responsabilité disciplinaire	122
4. Couverture du risque et obligation d'assurance.....	123

CHAPITRE 5 ■ Lutte contre le blanchiment des capitaux et le terrorisme	124
1. Les obligations.....	125
1.1. L'obligation de formation.....	125
1.2. L'obligation de mise en place de procédures	125
1.3. L'obligation de vigilance	126
1.4. L'obligation de documentation	128
1.5. L'obligation de déclaration auprès de Tracfin.....	129
2. La détection des anomalies et l'analyse des faits conduisant au soupçon.....	131
3. La déclaration à Tracfin	132
3.1. Les cas de déclaration de soupçon prévus par la loi	132
3.2. Les modalités de déclaration.....	134
3.3. Les délais de déclaration.....	136
3.4. Confidentialité de la déclaration	136
4. La rupture de la relation d'affaires	137
5. Contrôle du respect de ces obligations lors du contrôle qualité	138
6. Comité Lutte Anti-Blanchiment	139
7. Moyens mis à disposition des professionnels par le Conseil Supérieur	140
LA DÉONTOLOGIE	141

CHAPITRE 1 ■ Les devoirs généraux	145
1. Compétence, conscience, probité	145
2. Indépendance.....	147
2.1. Fonctions et activités incompatibles avec l'exercice de la profession	148
2.2. Relations avec les clients	148
3. Secret professionnel.....	150
3.1. Portée du secret professionnel.....	151
3.2. Levée du secret professionnel.....	152
4. Lettre de mission	153
4.1. Intérêts de la lettre de mission	155
4.2. Exemples de lettres de missions	156

PREMIERE PARTIE

LA PROFESSION



CHAPITRE 1 ■ L'ORGANISATION DE LA PROFESSION

1. Les textes statutaires

Les textes essentiels régissant l'organisation et l'exercice de l'activité d'expertise comptable ont été remaniés en 2010, 2012, 2014, 2015 et 2016.

Coexistent désormais principalement à côté de l'ordonnance n° 45-2138 du 19 septembre 1945 portant institution de l'Ordre des experts-comptables et règlementant le titre et la profession d'expert-comptable (modifiée par les ordonnances n° 45-2138 du 30 avril 2014 et n° 2015-949 du 31 juillet 2015 relative à l'égal accès des femmes et des hommes au sein des ordres professionnels et par la loi n° 2015-990 du 6 août 2015 pour la croissance, l'activité et l'égalité des chances économiques), le décret n° 2012-432 du 30 mars 2012 relatif à l'exercice de l'activité d'expertise comptable (modifié par le décret n° 2014-912 du 18 août 2014, le décret n° 2016-449 du 12 avril 2016 et les décrets n° 2016-862 et 2016-877 du 29 juin 2016) qui regroupe au fil de ses 215 articles la grande majorité des décrets antérieurs encadrant l'exercice de la profession et le Code de déontologie, ainsi que le règlement intérieur de l'Ordre agréé par arrêté du 3 mai 2012 (complété par l'arrêté du 19 février 2013, l'arrêté du 23 novembre 2015 et l'arrêté du 14 juin 2016).

Consultez l'ouvrage « Réglementation de l'expertise comptable » édité par le CSO, disponible sur le site du Conseil supérieur et sur Bibliordre.

2. L'Ordre

L'Ordre des experts-comptables regroupe les professionnels autorisés à exercer la profession ou l'activité d'expertise comptable.

Il est notamment chargé par les textes législatifs et réglementaires d'assurer la défense de l'honneur et de l'indépendance de la profession. Il encadre et contrôle les professionnels, obligatoirement inscrits au tableau pour pouvoir exercer. Il définit des normes, publie des recommandations et veille au respect de la déontologie professionnelle.

L'Ordre est placé sous la tutelle de l'État (ministère de l'Economie et des Finances) en contrepartie des missions de service public et des compétences réservées aux professionnels en matière comptable et financière.

Organisme professionnel national, l'Ordre est une personne morale de droit privé chargée d'une mission de service public. Il appartient à la catégorie des entités « *sui generis* ». Il est représenté par le Conseil supérieur auquel sont rattachés vingt-trois Conseils régionaux et deux Comités départementaux (Guyane et Mayotte).

Le 1^{er} octobre 2012, le vingt-troisième Conseil régional a été créé en Corse. Un arrêté du 2 avril 2012 a acté la dissolution du Conseil régional de Marseille PACAC (Provence - Alpes - Côte d'azur - Corse), qui a laissé place à deux nouveaux Conseils régionaux : le Conseil régional de Marseille - Provence - Alpes - Côte d'azur et le Conseil régional de Corse.

Le décret du 18 août 2014 soumet désormais le département de Mayotte à la réglementation de la profession. Le nombre d'experts-comptables inscrits à titre principal à Mayotte étant inférieur à 12, un comité départemental est en cours de constitution.

3. Le Conseil supérieur de l'Ordre

Le Conseil supérieur de l'ordre des experts-comptables a pour rôle d'assurer la représentation, la promotion, la défense et le développement de la profession d'expertise comptable.

Depuis le mois de mars 2013, le Conseil supérieur est composé de soixante-neuf membres, dont vingt-trois présidents de Conseils régionaux et quarante-six membres élus.

3.1. Elections au Conseil supérieur

Les présidents des Conseils régionaux sont membres de droit du Conseil supérieur.

Les autres membres du Conseil supérieur sont élus par les membres des Conseils régionaux. Ces derniers disposent d'un nombre de voix déterminé en fonction du nombre des membres de l'Ordre inscrits au tableau de leur circonscription qui disposaient du droit de vote lors des dernières élections au conseil régional.

Dans chaque circonscription, le nombre des membres de l'Ordre électeurs est divisé par le nombre des membres élus du Conseil régional. Chaque membre du Conseil régional de la circonscription pour laquelle est obtenu le plus petit quotient dispose d'une voix. Les membres des autres Conseils régionaux disposent chacun d'autant de voix que le double du plus petit quotient est contenu de fois dans le quotient obtenu dans leur

circonscription, le résultat de l'opération étant arrondi à l'unité la plus voisine.

Le nombre de voix dont dispose chacun des membres des Conseils régionaux ne peut être supérieur à vingt.

Les membres du Conseil supérieur sont élus au scrutin secret, par l'ensemble des membres des Conseils régionaux, parmi les membres de l'Ordre ayant droit de vote dans les assemblées générales régionales.

L'ordonnance n° 2015-949 du 31 juillet 2015 a modifié les conditions des élections au sein de l'Ordre en vue de favoriser l'égal accès des femmes et des hommes. Les listes de candidats devront comprendre sous peine d'irrecevabilité, un pourcentage de personnes du sexe le moins représenté au tableau de l'ordre au moins proportionnel, dans la limite de 50 %, au nombre de personnes de ce même sexe inscrites au tableau.

Les modalités d'application de ces dispositions ont été fixées par le décret n° 2016-862 du 29 juin 2016 et l'arrêté du 14 juin 2016.

A noter que les fonctions de membre élu du Conseil supérieur sont incompatibles avec celles de président de Conseil régional.

La durée du mandat des membres élus du Conseil supérieur est de quatre années. Il n'est pas possible d'exercer plus de deux mandats consécutifs.

Néanmoins, pour les élections 2016-2017, les membres des conseils de l'Ordre seront élus pour une durée dérogatoire de deux ans (article 212-1 du décret du 30 mars 2012).

L'Ordre va en effet revoir le découpage géographique de ses conseils régionaux pour l'adapter à la réforme territoriale des régions administratives. Cette modification du champ géographique des conseils régionaux et de leur nombre doit être effective pour fin 2018.

Cette période dérogatoire de deux ans, qu'elle donne lieu ou non à l'exercice d'un mandat, ne sera pas retenue dans les décomptes suivants :

- pour l'application de la règle prévue au premier alinéa de l'article 2 du décret du 30 mars 2012, dans la limite de trois mandats consécutifs ;
- pour l'application de la règle prévue au quatrième alinéa de l'article 10 du décret précité, dans la limite de six années consécutives.

3.2. Sessions du Conseil supérieur

Le Conseil supérieur est réuni par son président aussi souvent qu'il est nécessaire et au moins une fois par an en session. En pratique les sessions du Conseil supérieur ont lieu cinq fois par an.

Le Conseil supérieur doit par ailleurs être obligatoirement convoqué à la demande de la majorité de ses membres ou du commissaire du Gouvernement.

Les décisions du Conseil supérieur sont adoptées lorsqu'elles réunissent un nombre de voix supérieur à la moitié de celles de ses membres.

Un élu, qui ne peut être présent lors d'une session, peut-il quand même participer au vote ?

L'article 11 du décret du 30 mars 2012, relatif aux décisions des Conseils de l'Ordre, prévoit qu'un « *membre d'un conseil de l'Ordre peut se faire représenter par un autre membre de ce conseil* ». A noter que « *le représentant ne peut recevoir qu'un seul pouvoir pour la même séance dudit conseil ou toute séance ultérieure comportant le même ordre du jour* ».

Attention : cette règle diffère lorsque le vote concerne l'élection du bureau et les nominations. Il est alors fait application de l'article 10 du décret du 30 mars 2012 qui prévoit que l'élection se fait à la majorité des membres présents.

3.3. Fonctionnement

a. Le bureau

Le Conseil supérieur est administré par un bureau composé de quinze membres : un président, sept vice-présidents, six assesseurs et un trésorier (article 20 du décret n°2012-342 du 30 mars 2012).

Le président, le trésorier et les assesseurs sont élus par le Conseil supérieur tous les deux ans au scrutin secret. Les vice-présidents sont quant à eux désignés parmi les présidents des commissions constituées au sein du Conseil.

b. Le président et les vice-présidents

Le président réunit le bureau périodiquement pour le consulter et l'informer des décisions et mesures prises dans l'accomplissement de ses fonctions.

Il représente le Conseil supérieur auprès des pouvoirs publics, des Conseils régionaux et des membres de l'Ordre, des collectivités de toute nature et des institutions professionnelles internationales ainsi que dans tous les actes de la vie civile.

Le président désigne l'un des vice-présidents pour le suppléer. En cas de démission, d'absence ou d'empêchement de ce dernier, la suppléance est exercée par un autre vice-président et, à défaut de l'un de ceux-ci, par le doyen d'âge.

Le président du Conseil supérieur ne peut être président d'un Conseil régional. Il ne peut par ailleurs exercer la fonction de président plus de quatre années consécutives. L'interruption entre deux mandats doit être de deux ans au moins.

Les vice-présidents sont désignés parmi les présidents des commissions constituées au sein du Conseil supérieur selon les modalités fixées pour l'élection du bureau (voir ci-après). Chaque vice-président du Conseil supérieur coordonne les travaux des commissions et des comités créés.

c. La commission permanente

Le décret du 30 mars 2012 prévoit l'existence d'une commission permanente au sein du Conseil supérieur composée du président du Conseil supérieur, du trésorier et des présidents des commissions. Le commissaire du Gouvernement participe également aux réunions de la commission permanente.

La commission permanente a pour mission de prendre les décisions urgentes dans l'intervalle des sessions du Conseil supérieur.

Elle se réunit, après consultation du bureau, sur convocation de son président, qui fixe l'ordre du jour de la séance. Elle peut également recevoir délégation du Conseil supérieur pour procéder à l'étude de certaines questions.

Les décisions de la commission ne sont valables que si elles recueillent la majorité des voix des membres présents. A égalité des voix, la voix du président est prépondérante.

d. Le comité exécutif

L'article 236 du règlement intérieur de l'Ordre prévoit l'existence d'un comité exécutif qui assiste le président du Conseil supérieur dans l'ensemble de ses fonctions.

Il est composé des vice-présidents, du trésorier et du secrétaire général.

Le président est particulièrement tenu de consulter le comité exécutif sur toute création de poste, embauche des cadres ou rupture de contrat de travail, sur toute modification des rémunérations ou attribution de primes et sur tout investissement excédant 20 000 €.

e. Les autres commissions

Depuis le décret du 30 mars 2012, vingt et une commissions au plus sont créées, dans lesquelles sont réparties les attributions du Conseil supérieur.

Ces commissions procèdent à l'étude des questions relevant de leur compétence à charge d'en rendre compte au Conseil supérieur ou à la commission permanente.

Les présidents et les membres de chacune des commissions sont élus au sein du Conseil supérieur tous les deux ans. Les membres des commissions sont rééligibles.

Il peut être adjoint à chaque commission, par décision du vice-président et sur proposition du président de la commission, toutes personnalités, même extérieures à l'Ordre, particulièrement qualifiées par leurs compétences, leurs travaux ou leurs fonctions, mais avec voix consultative seulement.

Le président réunit la commission aussi souvent qu'il est nécessaire et au moins quatre fois par an. Les décisions ou propositions des commissions sont adoptées à la majorité des membres présents. En cas de partage des voix, la voix du président est prépondérante.

f. Fonctionnement administratif

Le fonctionnement du Conseil supérieur et des structures qui en dépendent est assuré par un secrétaire général sous l'autorité du président.

Le secrétaire général est chargé de la préparation et de l'exécution des décisions du Conseil supérieur. Il peut recevoir délégation du président pour l'engagement des dépenses.

Il remplit les fonctions de secrétaire du Conseil supérieur, de la commission permanente, du Bureau, du comité exécutif et du Congrès national des Conseils de l'Ordre.

Il est assisté dans sa tâche par des collaborateurs salariés affectés par services ou directions qui lui sont directement rattachés.

g. Entrave au fonctionnement

Tout membre élu du Conseil supérieur, qui, sans raison valable, refuse ou s'abstient de remplir les obligations ou de faire les travaux que lui impose le fonctionnement normal du Conseil, est réputé démissionnaire de celui-ci. La constatation de son renoncement à ses fonctions est faite par décision du Conseil supérieur de l'Ordre, après avoir entendu l'intéressé.

Il peut, en outre, faire l'objet de poursuites disciplinaires.

3.4. Attributions

En vertu de l'article 29 du décret du 30 mars 2012, le Conseil supérieur a pour mission :

- 1° De préparer le Code de déontologie, d'en faire respecter les prescriptions et de prendre toutes mesures nécessaires à cet effet ; d'établir un règlement intérieur ;
- 2° D'assurer l'administration de l'Ordre et la gestion de son patrimoine ;
- 3° De délibérer sur toute question intéressant la profession, d'élaborer les règles professionnelles, qui sont soumises à l'agrément des ministres chargés du budget et de l'économie, et d'organiser le contrôle de leur application ;
- 4° De définir, pour l'application du III de l'article R. 561-38 du Code monétaire et financier, sur la base d'une classification des risques présentés par les activités des professionnels, les procédures et mesures de contrôle interne, qui sont soumises à l'agrément des ministres chargés du budget et de l'économie, à mettre en œuvre en matière de lutte contre le blanchiment de capitaux et de financement du terrorisme, notamment par la désignation par chaque professionnel d'un responsable de ce contrôle interne et par l'organisation d'une formation continue des professionnels sur les objectifs et les méthodes de cette lutte et les obligations auxquelles ils sont soumis à ce titre ;

5° De représenter l'Ordre auprès des pouvoirs publics et de leur donner son avis, par l'intermédiaire de l'autorité de tutelle, sur les questions dont il est saisi par eux ;

6° De veiller à l'exécution des dispositions de l'article 5 de l'ordonnance du 19 septembre 1945 susvisée et, en application de la législation en vigueur, de fixer les règles générales de rémunération des experts-comptables stagiaires mentionnés à l'article 4 de cette ordonnance ;

7° De procéder, à son initiative ou à la demande de l'autorité de tutelle, à toute étude relevant de sa compétence ; d'établir toutes statistiques professionnelles, les personnes physiques ou morales relevant de la discipline de l'ordre étant tenues de lui en communiquer les éléments ;

8° D'assurer le fonctionnement régulier des divers organismes de l'Ordre, de coordonner l'activité des Conseils régionaux dans le cadre des orientations de l'Ordre, de fixer le montant des redevances qu'il peut imposer à ceux-ci pour couvrir les dépenses entraînées par l'exercice de ses attributions ; le Conseil supérieur est destinataire des comptes annuels et rapports financiers de chacun des Conseils régionaux ;

9° D'adresser à l'autorité de tutelle des avis sur les conditions d'exercice de la profession et du stage ainsi que sur le programme des examens comptables ;

10° De participer, sur le plan international, aux organisations professionnelles et actions intéressant l'exercice de la profession, en tenant l'autorité de tutelle informée.

Le Conseil supérieur peut organiser la formation et le perfectionnement professionnel des membres de l'Ordre. Il peut créer des organismes de coopération, de mutualité, d'assistance ou de retraite au bénéfice des membres de la profession ou de leurs familles.

Enfin, l'article 37 de l'ordonnance du 19 septembre 1945 dispose que le Conseil supérieur de l'ordre des experts-comptables a seul qualité pour exercer, devant toutes les juridictions, l'ensemble des droits réservés à la partie civile notamment par voie de citation directe devant les tribunaux répressifs, relativement aux faits qui portent un préjudice direct ou indirect à l'intérêt collectif des experts-comptables.

4. Les Conseils régionaux de l'Ordre

Les Conseils régionaux représentent l'Ordre dans chaque circonscription.

4.1. Elections des Conseils régionaux

Dans les Conseils régionaux de plus de 200 personnes physiques inscrites à titre principal, les élections ont lieu au scrutin de liste à un tour. Une réserve de candidats, représentant 1/3 des sièges à pourvoir, est rattachée à chaque liste.

La liste qui a recueilli le plus grand nombre des suffrages exprimés obtient un nombre de sièges égal à un quart du nombre de sièges à pourvoir, arrondi, le cas échéant, à l'entier supérieur. En cas d'égalité de suffrages entre les listes arrivées en tête, ces sièges sont attribués à la liste dont les candidats ont la moyenne d'âge la plus élevée.

Les autres sièges sont répartis ensuite entre toutes les listes à la représentation proportionnelle suivant la règle de la plus forte moyenne. Les listes qui n'ont pas obtenu au moins 15 % des suffrages exprimés ne sont pas admises à la répartition des sièges.

Dans les Conseils régionaux de moins de 200 membres personnes physiques inscrites, les élections ont lieu au scrutin plurinominal majoritaire à un tour.

Les membres des Conseils régionaux sont élus au scrutin secret par les membres de l'Ordre inscrits à titre principal au tableau de la région, et ayant réglé la totalité de leurs cotisations ordinales au jour de l'arrêté de la liste des électeurs. Les membres de l'Ordre ne peuvent voter que dans une seule région.

L'ordonnance n°2015-949 du 31 juillet 2015 a également complété les conditions des élections au sein des conseils régionaux en vue de favoriser l'égal accès des femmes et des hommes. Comme pour les élections au conseil supérieur dans les conseils régionaux ayant un scrutin de liste, ces listes devront comprendre sous peine d'irrecevabilité, un certain pourcentage de personnes du sexe le moins représenté parmi les inscrits dans la circonscription régionale calculé en fonction du nombre de personnes de ce même sexe inscrites dans cette circonscription, dans la limite toutefois de 50 %.

Pour les conseils ayant un scrutin plurinominal à un tour, les électeurs doivent, à peine de nullité du vote, émettre une certaine proportion de leur suffrage pour des candidats issus du sexe le moins représenté, sauf insuffisance de candidats.

4.2. Organisation

Il existe 23 Conseils régionaux (19 en métropole plus Corse, Martinique, Guadeloupe et la Réunion), ainsi que 2 Comités départementaux en Guyane et à Mayotte (en cours de constitution).

Ces Conseils comprennent 6, 12, 18, 24 ou 30 membres, suivant que le nombre des membres de l'Ordre personnes physiques inscrites dans la circonscription est respectivement inférieur ou égal à 199, compris entre 200 et 299, compris entre 300 et 499, compris entre 500 et 1 999, égal ou supérieur à 2 000.

Les membres des Conseils de l'Ordre sont élus pour une durée de quatre ans. Néanmoins, pour les élections 2016-2017, les membres des conseils de l'ordre seront élus pour une durée dérogatoire de deux ans (article 212-1 du décret du 30 mars 2012).

Leur mandat commence à l'ouverture de la première réunion du Conseil de l'Ordre auquel ils appartiennent, date à laquelle expire le mandat des membres des Conseils de l'Ordre antérieurement en fonctions. Nul ne peut exercer plus de deux mandats consécutifs dans un même Conseil (sauf exception - voir 3.1).

4.3. Fonctionnement

a. Le bureau

Les Conseils de l'Ordre désignent parmi leurs membres un bureau qui est composé d'un président, d'au moins deux vice-présidents et d'un trésorier.

Les membres du bureau sont élus tous les deux ans, au scrutin secret, par l'ensemble des membres du Conseil. L'élection a lieu, au premier tour, à la majorité absolue des voix des membres présents. Si un second tour est nécessaire, la majorité relative suffit. A égalité des voix, le plus âgé est élu.

b. Le président

Une même personne ne peut être président pendant plus de quatre années consécutives. Elle ne pourra être réélue qu'après une interruption de deux années au moins.

Le président assure l'exécution des décisions du Conseil régional ainsi que le fonctionnement régulier de l'Ordre dans sa circonscription.

Le président réunit le bureau périodiquement, et le tient au courant des décisions et mesures prises dans l'accomplissement de ses fonctions.

Il désigne l'un des vice-présidents pour le suppléer. En cas de démission, d'absence ou d'empêchement de ce dernier, la suppléance est exercée par un autre vice-président et, à défaut de l'un de ceux-ci par le doyen d'âge.

c. Sessions des Conseils régionaux

Les décisions des Conseils de l'Ordre sont valables si elles réunissent un nombre de voix supérieur à la moitié des membres. Si cette majorité n'est pas atteinte, un second vote a lieu au cours d'une séance ultérieure comportant le même ordre du jour et faisant l'objet d'une convocation spéciale ; la majorité des voix des membres présents est suffisante. A égalité de voix, la voix du président de séance est prépondérante.

Un membre d'un Conseil de l'Ordre peut se faire représenter par un autre membre de ce conseil.

Le représentant ne peut recevoir qu'un seul pouvoir pour la même séance du conseil, ou pour toute séance ultérieure comportant le même ordre du jour.

d. Entrave au fonctionnement

Lorsque les membres des Conseils régionaux en raison de leur démission ou de leur refus de siéger ou de participer aux délibérations mettent les Conseils dans l'impossibilité de fonctionner ou lorsque, à l'occasion d'élections générales ou partielles, aucune candidature régulière n'est présentée, les attributions du Conseil sont, sur décision du ministre chargé du budget, provisoirement exercées par la commission permanente du Conseil supérieur ou, à défaut, par un administrateur provisoire désigné par le président du tribunal administratif dans le ressort duquel se trouve le siège du Conseil régional.

Cette administration provisoire ne peut dans ce cas donner lieu qu'à des actes d'administration conservatoires et urgents qui, en aucun cas, ne peuvent engager les finances du Conseil au-delà de ses fonds disponibles, ni comporter des décisions définitives concernant le personnel.

Quelle est la procédure à suivre lorsqu'un membre élu d'un Conseil régional démissionne ?

Dans les Conseils régionaux de plus de 200 membres, l'article 8 du décret du 30 mars 2012 précise que le candidat venant sur la liste ou la réserve

qui s'y rattache immédiatement après le dernier élu assure le remplacement pour la durée du mandat restant à courir. A défaut de pouvoir appliquer cette procédure, le siège demeure vacant jusqu'aux prochaines élections. Dans les Conseils régionaux de moins de 200 membres, le remplaçant est celui qui est arrivé après le démissionnaire en nombre de suffrages aux dernières élections.

Si le démissionnaire est en outre membre du bureau du Conseil régional, l'article 10 du décret du 30 mars 2012 prévoit qu'en cas de décès, de démission ou de cessation de fonction d'un membre du bureau, il faut procéder immédiatement à son remplacement dans les conditions prévues pour l'élection des membres du bureau (élection au bulletin secret par l'ensemble des membres). Le nouvel élu achève le mandat de son prédécesseur.

Attention, lorsque la durée du mandat restant à courir pour le nouvel élu est inférieure à deux ans, ce mandat ne doit pas être pris en compte pour l'application de l'article 3 du décret du 30 mars 2012 qui prévoit que « *nul ne peut exercer plus de deux mandats consécutifs dans un même conseil* » (sauf exceptions prévues à l'article 212-1 du décret du 30 mars 2012).

4.4. Attributions

L'article 31 de l'ordonnance du 19 septembre 1945 précise que le Conseil régional a seul qualité pour :

« 1° *Surveiller dans sa circonscription l'exercice de la profession d'expert-comptable ;*

2° *Assurer la défense des intérêts matériels de l'Ordre et en gérer les biens ;*

3° *Représenter l'Ordre dans sa circonscription dans tous les actes de la vie civile, mais sans pouvoir se constituer partie civile, ce droit étant réservé au Conseil supérieur ;*

4° *Prévenir et concilier toutes contestations ou conflits d'ordre professionnel ;*

5° *Statuer sur les demandes d'inscription au tableau ;*

6° *Surveiller et contrôler les stages ;*

7° *Fixer et recouvrer le montant des cotisations qui doivent être versées par les membres de l'Ordre, les succursales et les personnes physiques soumises à sa surveillance et à son contrôle disciplinaire pour couvrir les frais de fonctionnement de l'Ordre, ainsi que les contributions dues par*

les associations de gestion et de comptabilité en application de l'article 7 ter ;

8° Saisir le Conseil supérieur de toutes requêtes ou suggestions concernant la profession d'expert-comptable.

Le Conseil régional en tant que représentant de l'Ordre de la circonscription peut, notamment :

Délibérer sur toute question intéressant les professions relevant de sa compétence ;

Saisir la chambre régionale de discipline de la région, ou de toute autre région, des fautes professionnelles relevées à l'encontre des membres de l'Ordre et des succursales représentées par le représentant ordinal, des personnes physiques soumises à sa surveillance et à son contrôle disciplinaire.

Créer dans sa circonscription, après avis du Conseil supérieur, des organismes de coopération, de mutualité, d'assistance ou de retraite au bénéfice de ses membres et de leurs familles ».

Les Conseils de l'Ordre arrêtent chaque année leurs budgets qui fixent le montant des ressources et des dépenses détaillées par rubrique.

Des commissions sont également créées dans chaque Conseil régional.

Les membres de l'Ordre inscrits à titre secondaire dans un Conseil régional peuvent-ils voter à l'assemblée générale régionale ?

L'article 32 de l'ordonnance du 19 septembre 1945 prévoit que l'assemblée générale régionale des membres de l'Ordre est composée de tous les membres inscrits au tableau de la région personnellement établis dans cette région et à jour de leurs cotisations personnelles.

Si l'article ne précise pas le type d'inscription requis pour être membre de l'assemblée générale - inscription principale/inscription secondaire - il indique cependant que « *les membres de l'ordre ne peuvent être membres que d'une seule assemblée générale régionale* ». Un expert-comptable inscrit dans plusieurs régions ne peut donc être membre, c'est-à-dire disposer du droit de vote, de plusieurs assemblées générales.

A défaut de précision complémentaire dans les textes, il convient de recourir à la même règle que celle utilisée pour déterminer la liste des électeurs des membres élus d'un Conseil régional prévue à l'article 104 du

règlement intérieur. Ainsi, seuls les membres de l'Ordre inscrits à titre principal au tableau de la région peuvent voter à l'assemblée générale.

5. Les Comités départementaux

Les dispositions de l'ordonnance du 19 septembre 1945 sont également applicables dans les départements et collectivités d'outre-mer. Les départements de la Martinique, la Réunion et la Guadeloupe disposent chacun d'un Conseil régional. Les collectivités de Saint-Barthélemy et de Saint-Martin sont rattachées au Conseil régional de la Guadeloupe.

Les départements de la Guyane et de Mayotte, en raison du nombre limité des membres de l'Ordre inscrits à titre principal dans la circonscription, inférieur à 12, disposent chacun d'un Comité départemental (en cours de constitution pour Mayotte).

Celui-ci est composé d'un magistrat, en activité ou honoraire, qui est président du comité, d'un fonctionnaire désigné par le ministre chargé de l'Economie, de deux membres de l'Ordre, élus pour quatre ans à raison d'un représentant pour cinq membres de l'Ordre inscrits au tableau.

Les membres élus du Comité sont soumis à renouvellement intégral tous les quatre ans.

Les dispositions relatives à la parité lors des élections ordinaires ne sont pas applicables aux Comités départementaux.

6. Les instances régaliennes nationales et régionales

Il existe plusieurs instances régaliennes au sein du Conseil supérieur dans les domaines de l'inscription au tableau de l'Ordre ou de la discipline. Elles interviennent en premier ou en second ressort.

6.1. La Commission nationale d'inscription des AGC (commission 42 bis de l'ordonnance du 19 septembre 1945)

a. Fonctionnement

La Commission nationale d'inscription des AGC est le pendant des Conseils régionaux en matière d'inscription et de surveillance de l'activité des associations de gestion et de comptabilité (AGC).

Les missions de la commission sont détaillées à l'article 42 bis de l'ordonnance du 19 septembre 1945. Elle est ainsi chargée de statuer sur l'inscription des associations de gestion et de comptabilité à la suite du tableau et de tenir la liste de ces associations (voir ci-après sur les conditions d'inscription au tableau des AGC).

Elle surveille également l'exercice de l'activité d'expertise comptable sous forme associative en participant notamment à la mise en œuvre des contrôles de qualité des associations de gestion et de comptabilité. La commission peut enfin être consultée pour avis par le ministre chargé de l'économie sur les projets de textes relatifs à l'exercice associatif de la profession.

La commission est composée d'un président désigné par arrêté du ministre chargé du Budget et de l'Économie, de quatre personnalités élues membres du Conseil supérieur de l'ordre des experts-comptables et de quatre personnalités qualifiées désignées par les fédérations représentatives.

Des suppléants sont également désignés.

Un commissaire du Gouvernement, qui représente le ministre chargé de l'Économie, assiste aux séances de la commission.

b. Focus sur l'activité de la commission

La Commission nationale d'inscription des AGC s'est réunie régulièrement à compter de juillet 2005, date de sa création, pour examiner les dossiers de demande d'inscription à la suite du tableau des AGC et de leurs salariés ou sur saisine de la tutelle, afin de donner son avis sur des projets de textes intéressants le secteur associatif.

Entre mai 2005 et mai 2014 : 1 272 dossiers ont été déposés, toutes catégories confondues (personnes morales et physiques).

Au 7 juillet 2016, 221 AGC inscrites se trouvent sous la surveillance de cette commission.

6.2. Le Comité national du tableau

a. Fonctionnement

Il s'agit de l'instance, instituée par l'article 43 de l'ordonnance du 19 septembre 1945, compétente pour statuer sur les recours formés d'une part contre les décisions prises par les Conseils régionaux et la commission 42 bis en matière de tableau et sur les demandes qui n'ont pas fait l'objet d'une décision dans le délai de trois mois imparti au Conseil régional pour statuer.

C'est une instance indépendante du Conseil supérieur, présidée par un magistrat, et composée de quatre experts-comptables élus par le Conseil supérieur de l'ordre parmi ses membres pour une durée égale à leur mandat au sein de ce conseil.

Des suppléants sont également désignés.

Le Comité national du tableau se tient en formation élargie lorsqu'il est saisi d'une décision de la Commission nationale d'inscription prévue à l'article 42 bis de l'ordonnance du 19 septembre 1945. Il est alors ajouté à sa composition quatre représentants des AGC désignés, pour une durée de quatre ans, par le ministre chargé de l'économie après avis des fédérations.

Les fonctions de membre du Comité national du tableau sont incompatibles avec celles de membre de la Commission nationale d'inscription instituée par l'article 42 bis de l'ordonnance du 19 septembre 1945.

Le Comité national du tableau peut être saisi par la personne qui a fait l'objet d'une décision du Conseil régional lui faisant grief (refus d'inscription, radiation d'office, invalidation de stage...) ou par le commissaire du Gouvernement près le Conseil régional concerné dans un délai d'un mois (deux mois pour les personnes résidant dans les DOM).

Le comité national du tableau est tenu de statuer dans le délai de six mois à compter de l'appel.

Les décisions du Comité national du tableau sont prises à la majorité des membres présents. En cas de partage égal des voix, celle du président est prépondérante.

Toute contestation des décisions du comité national du tableau doit être portée devant le tribunal administratif (article L 211-1 du Code de justice administrative) dans les deux mois à partir de la notification ou de la publication de la décision attaquée.

Le tribunal administratif compétent relatif aux décisions d'inscription ou de refus d'inscription prises par le Comité national du tableau est celui dans le ressort duquel la personne faisant l'objet de la décision contestée exerce son activité.

b. Focus sur l'activité du comité

En termes de volume, le Comité national du tableau a enregistré en 2015 un nombre de recours quasiment similaire à l'année précédente : 39 (contre 40 en 2014 et 31 en 2013). Mais la phase de "jugement" de cette instance s'est trouvée sensiblement allégée par un nombre significatif de désistements intervenus suite à des régularisations en cours d'instruction des dossiers.

Les contentieux les plus importants soumis au comité restent ceux relatifs à la gestion du stage qui représentent à eux seuls 19 recours. Suivent les contestations relatives aux radiations pour non-paiement des cotisations ordinaires et pour défaut de couverture continue de responsabilité civile professionnelle : 15 recours.

Le comité a rendu 27 décisions en 2015, contre 31 en 2014 et 26 en 2013.

Parmi les décisions prononcées figurent 18 confirmations, 5 infirmations, 3 invalidations partielles, une ayant constaté la régularisation de la situation par l'intéressé en cours d'instruction.

Peu de contentieux judiciaires résultent des décisions rendues par le Comité national du tableau.

Un Conseil régional peut-il différer la demande d'inscription d'une personne en qualité d'expert-comptable afin de faire une enquête de moralité plus approfondie ?

Il ne peut être rendu de décision de sursis à statuer. Le Conseil régional doit en effet statuer impérativement dans le délai de 3 mois. L'article 116 du décret du 30 mars 2012 prévoit que si la décision du Conseil régional n'est pas intervenue à l'expiration d'un délai de trois mois à compter de la délivrance du récépissé (refus implicite d'inscription), le Conseil régional est dessaisi et le dossier est immédiatement transmis au Comité national

du Tableau par le commissaire du Gouvernement. Le Comité national du Tableau peut également être saisi par le candidat à l'inscription.

6.3. Les chambres régionales de discipline

Les personnes inscrites au tableau de l'Ordre des experts-comptables et à sa suite, à l'exception des associations de gestion et de comptabilité, relèvent en première instance des chambres régionales de discipline instituées auprès de chaque Conseil régional de l'Ordre, et en appel de la Chambre nationale de discipline instituée auprès du Conseil supérieur de l'Ordre.

Relèvent donc de ces chambres les personnes morales (dont les sociétés d'expertise comptable et les succursales d'expertise comptable) et les personnes physiques inscrites au tableau, les salariés visés aux articles 83 ter et 83 quater de l'ordonnance du 19 septembre 1945, les experts-comptables stagiaires, les experts-comptables honoraires ainsi que les professionnels étrangers autorisés à exercer en France la profession d'expert-comptable.

Les chambres de discipline ont pour mission de sanctionner les manquements aux devoirs de la profession dont peuvent se rendre coupables les professionnels précités, que ces manquements donnent lieu ou non à des sanctions devant les juridictions de droit commun.

L'action disciplinaire peut en effet intervenir parallèlement à une action pénale ou civile, ou en dehors même d'une telle action. A noter que les chambres de discipline ne sont pas tenues de prononcer une sanction disciplinaire lorsqu'il y a condamnation pénale.

En dehors de l'avertissement dans le cabinet du président de la chambre régionale de discipline pour les faits qui ne paraissent pas justifier d'autre sanction, les sanctions disciplinaires pouvant être prononcées sont :

- la réprimande ;
- le blâme avec inscription au dossier ;
- la suspension pour une durée déterminée avec sursis ;
- la suspension pour une durée déterminée ;
- la radiation du tableau comportant interdiction définitive d'exercer la profession.

La réprimande, le blâme et la suspension peuvent comporter également la privation du droit de faire partie des Conseils de l'Ordre pendant une durée n'excédant pas dix ans.

La publicité, sans ses motifs, de la peine disciplinaire peut être ordonnée à titre de sanction accessoire dans la presse professionnelle.

Un professionnel qui cesse provisoirement de faire partie de l'Ordre n'est pas soustrait à la procédure disciplinaire pour les faits antérieurs à son omission du tableau. Le même principe s'applique pour les démissions ou les radiations d'office.

Les chambres régionales de discipline sont composées :

- d'un président désigné par le premier président de la cour d'appel dans le ressort de laquelle est situé le Conseil régional parmi les magistrats du siège de cette cour ;
- de deux membres du Conseil régional de l'Ordre, élus par ce Conseil lors de chaque renouvellement.

La chambre régionale de discipline compétente géographiquement est celle de la circonscription dans laquelle un membre de l'Ordre est inscrit à titre principal ou dans laquelle la personne morale est inscrite en raison de son siège social, et ce même si les agissements en cause ont été réalisés dans une autre circonscription.

Si les manquements présumés ont été commis dans une circonscription autre que celle de l'inscription principale, il appartient à la chambre régionale du lieu des manquements présumés d'instruire l'affaire et de transmettre ensuite pour jugement le dossier à la chambre régionale de discipline dont relève l'intéressé.

La réclamation ou la plainte peut émaner de toute personne ayant un intérêt à agir. Il peut donc s'agir notamment d'un client, d'un membre de l'Ordre ou du président du Conseil régional. Dans ce dernier cas, la décision doit avoir été prise en session du Conseil.

La réclamation ou la plainte doit être adressée au président de la chambre régionale de discipline, qui la communique simultanément et sans délai au président du Conseil régional et au commissaire du Gouvernement près ledit conseil.

Les décisions des chambres de discipline sont-elles publiques ?

L'obligation de « lecture publique » des décisions de sanctions est prescrite par l'article 6 § 1 de la Convention européenne de sauvegarde des

droits de l'Homme et des libertés fondamentales. Le Conseil d'Etat a d'ailleurs jugé que le principe de la publicité des audiences implique, au regard des exigences du procès équitable, que le jugement soit rendu publiquement. Cette obligation peut être satisfaite par une garantie équivalente, telle que la mise à disposition de la décision au secrétariat de la chambre.

Le caractère public des décisions juridictionnelles impose qu'elles soient communiquées à tout tiers qui en fait la demande. La Cour européenne des droits de l'Homme et le Conseil d'Etat ont consacré le droit d'accès de toute personne aux décisions de justice et statuant sur une demande d'anonymisation d'une décision, le Conseil d'Etat a considéré que le principe de publicité des jugements s'y opposait nécessairement.

Il en va autrement si cette décision fait l'objet d'une publicité sur Internet, auquel cas, par référence aux recommandations de la CNIL, il convient d'anonymiser la décision (délibération n°01-057 du 29 novembre 2001 portant recommandation sur la diffusion de données personnelles sur Internet par les banques de données de jurisprudence).

6.4. La Commission nationale de discipline des associations de gestion et de comptabilité

La Commission nationale de discipline des associations de gestion et de comptabilité (commission 49 bis de l'ordonnance du 19 septembre 1945) est chargée de la discipline des AGC en première instance. Elle est le pendant des chambres régionales de discipline qui examinent en première instance les actions disciplinaires engagées à l'encontre des professionnels libéraux et des salariés des articles 83 ter et 83 quater.

Les textes prévoient que cette commission est composée :

- d'un président désigné par le premier président de la cour d'appel de Paris parmi les magistrats en activité ou honoraires de la cour ;
- de quatre membres de Conseils régionaux désignés par le Conseil supérieur de l'Ordre lors de chaque renouvellement ;
- de quatre représentants des AGC désignés par leurs fédérations.

Un président suppléant et des membres suppléants sont désignés selon les mêmes modalités.

Le mandat de ces membres est de quatre ans, renouvelable une fois.

Un commissaire du Gouvernement, qui représente le ministre chargé de l'Economie, assiste également aux séances de la commission.

Les sanctions disciplinaires prononcées par la Commission nationale sont les mêmes que celles des chambres régionales de discipline (voir supra). La commission peut, en outre, prononcer la déchéance du mandat d'un ou de plusieurs dirigeants ou administrateurs de l'AGC concernée.

La réclamation ou la plainte peut émaner de toute personne ayant un intérêt à agir. Elle doit être adressée au président de la Commission nationale de discipline, qui la communique simultanément et sans délai au président de la Commission nationale d'inscription et au commissaire du Gouvernement près ladite commission.

Lorsque les mêmes faits relèvent à la fois de la compétence d'une chambre régionale de discipline et de la Commission nationale de discipline des AGC, ils sont instruits concomitamment par les deux instances.

Les recours contre les décisions de la commission doivent être portés devant la Chambre nationale de discipline, à l'instar des recours contre les décisions de chambres régionales de discipline.

L'appel doit être interjeté par lettre recommandée avec avis de réception, dans le délai d'un mois à compter de la réception de la notification de la décision (article 192 du décret du 30 mars 2012).

La composition de cette instance ayant été fixée fin 2013, 3 plaintes ont à ce jour été jugées par la commission 49 bis.

Est-ce que l'appel d'une décision disciplinaire devant la Chambre nationale de discipline doit être circonstancié ?

Il n'existe dans les textes aucune obligation de « motiver » un appel devant la CND. Il convient en pratique d'envoyer dans les délais impartis un courrier recommandé avec accusé de réception et de mentionner la volonté d'interjeter appel de la décision, avec la date et les références de cette dernière.

6.5. La Chambre nationale de discipline

a. Fonctionnement

La Chambre nationale de discipline intervient en appel des décisions rendues par les chambres régionales de discipline et par la Commission nationale de discipline des AGC.

Le recours devant la Chambre nationale doit être porté dans le délai d'un mois à compter de la notification de la décision de la chambre régionale ou de la Commission nationale de discipline.

La Chambre nationale de discipline est composée :

- d'un président désigné par le Garde des Sceaux, ministre de la Justice, parmi les présidents de chambres de la Cour d'appel de Paris ;
- d'un conseiller référendaire à la Cour des comptes et d'un fonctionnaire, désignés par le ministre chargé de l'Economie et des Finances ;
- de deux experts-comptables, membres du Conseil supérieur de l'Ordre, élus par ce Conseil lors de chaque renouvellement.

Lorsque la Chambre nationale de discipline statue en appel des décisions de la Commission nationale de discipline des AGC (commission article 49 bis), l'un des membres du Conseil supérieur de l'ordre des experts-comptables est remplacé par un représentant des AGC désigné par les fédérations.

Les décisions de la Chambre nationale de discipline peuvent faire l'objet de recours devant le Conseil d'État.

b. Focus sur l'activité de la Chambre

Sur les 22 décisions rendues en 2015 par les chambres régionales de discipline instituées auprès des Conseils régionaux, 12 ont fait l'objet d'un appel devant la Chambre nationale de discipline, chiffre en très légère baisse par rapport à 2014 (13). Il convient d'ajouter à ce nombre un dossier revenant devant la Chambre nationale après cassation du Conseil d'Etat, ce qui porte le chiffre total d'affaires enregistrées en 2015 à 14.

Deux pourvois ont été interjetés contre des décisions de la chambre nationale de discipline devant le Conseil d'Etat en 2015, comme en 2014.

En 2015, 11 affaires ont été examinées par la Chambre nationale de discipline, soit légèrement moins qu'en 2014 (12). La principale sanction

prononcée en 2015 est la suspension comme en 2014 et en 2013 alors qu'en 2012, le blâme avec inscription au dossier avait été la sanction la plus fréquente.

Les manquements aux obligations fiscales (fraudes fiscales, établissement de faux bilans) et aux devoirs généraux (obligation de courtoisie, détournement de clientèle) sont les principaux faits examinés par la Chambre nationale en 2015.

Deux pourvois ont été interjetés contre une décision de la chambre nationale de discipline devant le Conseil d'Etat en 2015, comme en 2014.

Les litiges soumis aux chambres de discipline revêtent souvent une nature complexe. Ils nécessitent de prendre en compte plusieurs règles juridiques, déontologiques, procédurales, ainsi qu'un aspect humain qui ne saurait être négligé.

Le Conseil d'Etat énonce ainsi que les dispositions de l'article 6 (« Droit à un procès équitable ») de la Convention de sauvegarde des droits de l'Homme et des libertés fondamentales sont applicables à la procédure suivie devant la Chambre nationale de discipline des experts-comptables. La réglementation européenne s'ajoute donc aux réglementations nationales et doit être appliquée au cours de la procédure disciplinaire. Ceci implique une connaissance et un suivi de la réglementation tant au niveau des textes que jurisprudentiel.

Le recours devant le Conseil d'Etat contre une décision de la Chambre nationale de discipline est-il suspensif ?

L'article 53 de l'ordonnance du 19 septembre 1945 prévoit que le recours n'est pas suspensif sous réserve de la possibilité de demander le sursis à exécution de la décision dans les conditions prévues au code de justice administrative. Le recours doit être formé dans les deux mois de la notification de la décision de la Chambre nationale de discipline par l'intermédiaire d'un avocat devant le Conseil d'Etat et la Cour de cassation.

CHAPITRE 2 ■ LES CONDITIONS D'EXERCICE DE LA PROFESSION

L'exercice de la profession d'expert-comptable nécessite l'inscription au tableau de l'Ordre.

Il existe plusieurs catégories de personnes physiques pouvant exercer la profession : les experts-comptables diplômés et les salariés des associations de gestion et de comptabilité autorisés à exercer la profession en vertu des articles 83 ter et 83 quater de l'ordonnance du 19 septembre 1945.

Un ancien expert-comptable peut-il porter le titre d'expert-comptable ?

L'article 3 de l'ordonnance du 19 septembre 1945 précise que nul ne peut porter le titre d'expert-comptable, ni en exercer la profession, s'il n'est pas inscrit au tableau.

Rien n'interdit cependant à une personne non inscrite, mais titulaire du diplôme, d'indiquer son obtention. En revanche, elle ne devra à aucun moment laisser penser qu'elle a le titre d'expert-comptable sous peine de faire l'objet de poursuites pour exercice illégal et usurpation de titre.

Ainsi, l'indication du diplôme doit être suffisamment claire et éviter toute confusion dans l'esprit du public.

La mention « diplômé d'expertise comptable » peut donc être utilisée. En revanche, la mention « expert-comptable diplômé », qui peut laisser penser que l'intéressé est titulaire du titre, n'est pas suffisamment claire et emporte la confusion dans l'esprit du public.

1. Accès à la profession

1.1. Le diplôme d'expertise comptable

Le diplôme d'expertise comptable (DEC) en vigueur depuis le 1^{er} juillet 2010 est régi par le décret n°2012-432 du 30 mars 2012 relatif à l'exercice de l'activité d'expertise comptable et plus particulièrement ses articles 63 à 83.

Les principaux changements introduits par la réforme de 2010 (décret du 30 décembre 2009 recodifié dans le décret du 30 mars 2012) concernent les modalités d'acquisition du diplôme, les passerelles avec le commissariat aux comptes et les conditions de réalisation du stage professionnel.

Aucune étape transitoire n'est prévue. Les candidats qui ont obtenu une note reportable à l'une des épreuves du DEC du régime antérieur, reportent cette note sur les nouvelles épreuves et appliquent les nouveaux coefficients selon un tableau de correspondance joint en annexe 1 de l'arrêté du 28 mars 2014 relatif à l'organisation des épreuves finales.

Le diplôme d'expertise comptable peut s'obtenir de deux façons :

- par les épreuves ponctuelles (examens traditionnels) ;
- et prochainement (session de novembre 2017), par validation des acquis de l'expérience (VAE).

La « note du jury aux candidats » (dernière version du 23 juin 2016) fixe les modalités de déroulement des épreuves du DEC. Elle rappelle les objectifs de cet examen et apporte des précisions sur la procédure de notation. Les candidats doivent impérativement en prendre connaissance.

Un arrêté précisera prochainement les conditions d'obtention du DEC par VAE. Il n'y aura qu'une seule session annuelle pour la VAE. Ce prochain texte indiquera la période d'entrée en vigueur : session de 2017.

a. Les épreuves du diplôme d'expertise comptable

Elles sont au nombre de trois :

- épreuve écrite n°1, « Réglementation professionnelle et déontologie de l'expert-comptable et du commissaire aux comptes » : questions, durée 1 heure, coefficient 1, note éliminatoire inférieure à 6/20 ;
- épreuve écrite n°2, « Révision légale et contractuelle des comptes » cas pratique, durée 4 heures, coefficient 3, note éliminatoire inférieure à 6/20 ;
- épreuve n°3, « Mémoire », rédaction et soutenance d'un mémoire ayant trait à l'une ou plusieurs des activités relevant de l'expertise comptable ou du commissariat aux comptes, durée de la soutenance, 1 heure, coefficient 4, note éliminatoire inférieure à 10/20.

L'ancienne épreuve orale d'entretien avec le jury (décret du 12 mai 1981) a été remplacée par l'épreuve écrite n°1. Les rapports semestriels du stage qui étaient remis au jury de l'épreuve d'entretien sont appréciés au

cours du stage par le comité régional du stage (règlement intérieur de l'Ordre, Titre V relatif au stage, article 526).

Les sessions d'examen du DEC ont lieu deux fois par an, en mai (résultats début juillet) et en novembre (résultats début janvier).

Les droits d'inscription à chacune de ces épreuves sont fixés à 50 € (arrêté spécifique du 8 mars 2010).

b. Le programme en bref des épreuves écrites

Le programme des épreuves écrites n°1 et n°2 s'inspire des normes éducation de l'IFAC et du modèle européen « Common Content ».

Les épreuves sont ainsi composées :

- Epreuve n°1, « Réglementation professionnelle et déontologie de l'expert-comptable et du commissaire aux comptes » :
 - exercice de la profession,
 - éthique, déontologie et réglementation,
 - contrôle de qualité,
 - responsabilité du professionnel.
- Epreuve n°2, « Révision légale et contractuelle des comptes » :
 - cadre général de la mission (légale et contractuelle),
 - contrôle interne,
 - mission d'audit,
 - autres missions,
 - audit et examen limité de certaines entités,
 - aspects internationaux.

Le programme de formation des experts-comptables stagiaires prépare les futurs candidats à ces épreuves.

Le Conseil supérieur de l'Ordre et le Centre de Formation de la Profession Comptable (CFPC) ont mis en place une préparation nationale complémentaire et optionnelle aux épreuves du DEC diffusée par les Instituts Régionaux de Formation (IRF) de la profession.

c. Les conditions d'inscription aux épreuves du DEC

Pour être candidat, il faut être titulaire :

- du DESCF (régime abrogé du décret n°88-80 du 22 janvier 1988 relatif au DPECF, au DECF et au DESCF),
- ou du DSCG (régime du décret n°2006-1706 du 22 décembre 2006 transposé dans le décret n°2012-432 du 30 mars 2012),
- et de l'attestation de fin de stage d'expertise comptable.

L'attestation de fin de stage délivrée par le Conseil régional de l'Ordre est valable six années pour obtenir le DEC.

Une durée complémentaire de deux années peut être accordée sur décision du Conseil régional de l'Ordre selon des critères définis par le règlement intérieur de l'Ordre, Titre V relatif au règlement du stage.

d. La validation des acquis de l'expérience (VAE)

Il s'agit d'une nouvelle voie possible pour l'obtention des diplômes comptables de l'Etat. Cela ne constitue pas pour autant une voie de contournement des examens traditionnels ni une source de concurrence. Elle doit être perçue comme une source d'enrichissement.

La VAE est effective pour l'obtention du DCG et du DSCG depuis la session 2011 de ces diplômes.

La manière dont les diplômes ont été obtenus ne figure pas sur le parchemin.

e. Les passerelles avec le commissariat aux comptes

Les titulaires du certificat d'aptitude aux fonctions de commissaire aux comptes peuvent accéder directement au diplôme d'expertise comptable par l'une des deux filières, celle des examens ou celle de la VAE.

Les personnes qui ont accompli tout ou partie du stage de commissaire aux comptes peuvent faire valider cette période au titre du stage d'expertise comptable jusqu'à concurrence de deux années et sous réserve de justifier du DESCF ou du DSCG.

1.2. Le stage d'expertise comptable

La dernière réforme du diplôme d'expertise comptable a apporté d'importants aménagements au stage réglementaire de trois ans qui se caractérisent par l'ouverture et la souplesse.

Le règlement intérieur de l'Ordre, Titre V relatif au stage d'expertise comptable, précise les modalités de réalisation et de contrôle du stage, les droits et devoirs des experts-comptables stagiaires, des maîtres de stage et des contrôleurs du stage. Le règlement du stage fixe également les actions de formation obligatoires.

a. Les conditions de diplôme pour s'inscrire en stage

Pour s'inscrire en stage d'expertise comptable, il faut être titulaire :

- du DESCF (régime du décret n° 88-80 du 22 janvier 1988 abrogé) ;
- du DSCG (régime du décret n° 2012-432 du 30 mars 2012 qui a abrogé le décret n° 2006-1706 du 22 décembre 2006 créant le DCG et le DSCG, et de l'arrêté du 8 mars 2010 fixant les modalités d'organisation des épreuves du DCG et du DSCG) ;
- ou, de quatre au moins des sept épreuves obligatoires du DSCG. Dans ce dernier cas, le DSCG doit être obtenu au cours des deux premières années de stage. A défaut le stage est suspendu pendant une durée maximale de trois années dans les conditions fixées par le règlement du stage.

b. Le stage depuis le 1^{er} juillet 2010

La réforme de 2010 du DEC a introduit de nouvelles conditions de réalisation du stage, telles que :

- a. Les trois années de stage peuvent être accomplies dans un autre pays de l'Union européenne auprès d'un professionnel exerçant de manière permanente une profession comparable à celle d'expert-comptable.
- b. Le secteur associatif (associations de gestion et de comptabilité, AGC) est intégré dans le dispositif du stage. Le stage peut être effectué au sein d'une AGC auprès d'un salarié autorisé à exercer la profession d'expert-comptable (articles 83 ter et 83 quater) sous réserve d'avoir un co-maître de stage expert-comptable agréé par le Conseil régional de l'Ordre.
- c. La liste des pays francophones au sein desquels les candidats ressortissants de ces pays peuvent accomplir la totalité de leur stage est élargie. Un arrêté spécifique du 8 mars 2010 fixe à trente-deux le nombre de ces pays. Dans ce cas, le maître de stage est un professionnel titulaire du diplôme d'expertise comptable français ou d'un diplôme équivalent.
- d. Une année de stage au plus peut être effectuée dans une autre entité qu'un cabinet ou une AGC (en entreprise par exemple) auprès d'une

personne remplissant toutes les conditions pour former un expert-comptable stagiaire. Cette personne, qui n'est pas nécessairement un expert-comptable, peut être maître de stage.

e. Les personnes justifiant d'une expérience professionnelle d'au moins trois ans dans les domaines juridique, comptable, économique ou de gestion peuvent solliciter une réduction d'une année de leur stage. Les conditions de cette réduction et la nature de cette expérience sont précisées par le règlement du stage.

f. La durée de validité de l'attestation de fin de stage est limitée à six années (prolongation de deux années à titre exceptionnel dans les conditions fixées par le règlement du stage) pour l'obtention du diplôme d'expertise comptable. Pour les personnes déjà titulaires de cette attestation dans le cadre de l'ancien régime, le délai court à compter de l'entrée en vigueur du décret, à savoir le 1^{er} juillet 2010.

c. Le règlement du stage

Le règlement du stage d'expertise comptable fait partie (Titre V) du règlement intérieur de l'Ordre.

Il est soumis à l'agrément du ministre chargé de l'Economie et du ministre chargé de l'Enseignement supérieur (commission consultative pour la formation des experts-comptables instituée auprès du ministère de l'Enseignement supérieur et de la Recherche).

1.3. L'inscription au tableau des personnes physiques

a. Conditions

Les conditions d'inscription au tableau de l'Ordre sont limitativement énumérées par l'article 3-II de l'ordonnance du 19 septembre 1945.

La condition de nationalité française ou d'un État membre de l'Union Européenne ou d'un autre État partie à l'accord sur l'Espace économique européen a été supprimée par la loi n°2010-853 du 23 juillet 2010 relative aux réseaux consulaires.

■ Jouissance des droits civils

Le candidat à l'inscription doit jouir de tous ses droits civils. Il ne doit donc pas avoir été condamné pénalement ni à une peine criminelle

(réclusion ou détention criminelle à perpétuité ou à temps) ni à certaines peines correctionnelles susceptibles d'entraîner la privation de certains droits civils, lorsqu'une juridiction en interdit en tout ou partie l'exercice.

- Absence de condamnation de nature à entacher son honorabilité

En complément de ce qui précède, le candidat ne doit pas avoir subi de condamnation criminelle ou correctionnelle et notamment les crimes de droit commun, les délits de vol, abus de confiance, escroquerie, banqueroute, soustraction commise par dépositaire public, extorsion de fonds ou valeurs, émission de chèques sans provision, atteinte au crédit de l'État, recel de choses obtenues à l'aide de ces infractions, tentative ou complicité de celle-ci.

L'existence ou l'absence de condamnations criminelles ou correctionnelles est établie par le bulletin n°2 du casier judiciaire, que peut obtenir le commissaire du Gouvernement en application de l'article R-79 du Code de procédure pénale. Cette procédure est renforcée par l'article 2 du décret n°2010-297 du 19 mars 2010 relatif au régime d'autorisation et de conventionnement des professionnels de l'expertise comptable qui prévoit que, conformément aux dispositions de l'article 776 du Code de procédure pénale, le Conseil régional demande communication du bulletin n°2 du casier judiciaire prévu à l'article 775 du même code.

- Diplôme ou conditions d'aptitude

L'inscription est subordonnée à la production du diplôme français d'expertise comptable ou au fait de répondre aux conditions prévues aux articles 26 ou 27 de l'ordonnance du 19 septembre 1945 (procédure de reconnaissance des diplômes étrangers).

Une procédure exceptionnelle, prévue à l'article 7 bis de l'ordonnance de 1945, permet par ailleurs à un non titulaire du diplôme français d'accéder sous certaines conditions à la profession.

Enfin, une procédure transitoire a permis l'inscription au tableau ou à la suite du tableau des anciens salariés des Centres de gestion agréés habilités au titre des articles 83 bis, 83 ter et 83 quater.

- Moralité

Le candidat doit présenter les garanties de moralité jugées nécessaires par le Conseil régional ou, le cas échéant, par le comité national du tableau.

Le Conseil régional, pour éclairer son opinion avant toute décision d'inscription, demande au commissaire du Gouvernement d'effectuer une « enquête de moralité ». Celui-ci collecte des renseignements dont pourraient disposer les agents de l'administration des impôts, qui sont à cette occasion déliés du secret professionnel. Le comportement fiscal du candidat à l'inscription peut en effet constituer un motif de refus d'inscription.

Le Conseil régional peut également demander tout renseignement aux autres personnes susceptibles d'apprécier le comportement du candidat (maîtres de stage, membres de l'Ordre ayant été en rapport avec le postulant) ou charger, soit un membre de l'Ordre, soit un enquêteur rémunéré par lui, de procéder à une enquête.

Le Conseil régional jouit d'une certaine liberté d'appréciation pour déterminer si le candidat présente les garanties requises. Il peut en particulier motiver son refus par :

- l'existence d'une condamnation n'impliquant ni déchéance des droits civils, ni interdiction de gérer ou administrer les sociétés ;
- un comportement susceptible de porter atteinte à la dignité de la profession ;
- la non-observation d'engagements pris à l'égard du maître du stage, etc.

La moralité (subjective mais fondée sur des éléments tangibles) doit s'apprécier au regard du comportement du candidat. Dans tous les cas, la condition de moralité relève de l'appréciation souveraine du Conseil régional, sous le contrôle du comité national du tableau.

Un expert-comptable peut-il être inscrit au tableau en qualité d'expert-comptable salarié sans être salarié ?

L'article 42 de l'ordonnance du 19 septembre 1945 dispose que « *l'inscription au tableau est demandée au Conseil régional de l'Ordre dans la circonscription duquel le candidat est établi* ».

L'expert-comptable doit donc s'inscrire dans la circonscription où il est personnellement « établi », c'est-à-dire là où se situe l'adresse du bureau au sein duquel il va exercer soit à titre individuel, soit en qualité de salarié. La qualité de salarié chez un autre membre de l'Ordre, de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes, dans une succursale ou une AGC est donc une condition préalable à l'inscription. A défaut de justifier d'un contrat de travail, l'expert-comptable peut seulement

s'inscrire en tant qu'indépendant, si tant est qu'il ait l'intention d'exercer à titre individuel.

b. La procédure de l'article 7 bis

L'article 7 bis de l'ordonnance du 19 septembre 1945 prévoit une voie d'inscription au tableau de l'Ordre alternative à celle de l'obtention du diplôme.

Les personnes ayant exercé une activité comportant l'exécution de travaux d'organisation ou de révision de comptabilité, et qui ont acquis de ce fait une expérience comparable à celle d'un expert-comptable particulièrement qualifié, sont autorisées à demander leur inscription au tableau.

Le Conseil d'État a apporté certaines précisions concernant l'appréciation des responsabilités importantes d'ordre administratif, financier et comptable du candidat à l'inscription.

Dans un arrêt du 29 avril 1998 (« HOAREAUX »), la Haute juridiction a souligné que *« pour être qualifiées d'importantes, les missions et fonctions assurées par les demandeurs doivent avoir été accomplies au sein de vastes structures présentant des problèmes complexes et être assorties de pouvoirs de décision permettant à celui qui en est investi d'engager l'entreprise qui l'emploie et d'influer sur son avenir »*.

Dans un arrêt du 16 juin 1999 (« SAUVESTRE »), le Conseil d'État ajoutait que *« si l'existence d'une délégation de pouvoirs formellement établie est l'un des éléments de nature à établir l'existence de responsabilités importantes, son absence ne saurait suffire à exclure de telles responsabilités »*.

Il est de jurisprudence constante que la taille de l'entreprise, le chiffre d'affaires réalisé ainsi que l'effectif des employés sont des critères déterminants pour l'appréciation des compétences et de la qualification exigée du candidat.

Ainsi un arrêt du Conseil d'État du 15 janvier 2001 (« ABRIC »), rappelait *« pour rejeter la demande de M. ABRIC, directeur d'une agence de la société « Fiducial Expertise », que la taille de cette agence, compte tenu de son chiffre d'affaires et des effectifs de ses employés, était modeste, que sa clientèle ne présentait pas de problèmes complexes à résoudre, que, dès lors, le requérant ne pouvait se prévaloir de l'exercice de pouvoirs excédant ceux habituellement dévolus au dirigeant d'un cabinet secondaire pour les actes de gestion afférents aux opérations courantes ou lui permettant d'engager l'avenir de la société et qu'il en résultait que*

l'intéressé ne répondait pas à la condition d'exercice, pendant au moins cinq ans, de responsabilités importantes d'Ordre administratif, financier et comptable, la Commission nationale n'a pas commis d'erreur manifeste d'appréciation ».

C'est une commission régionale, dite « Commission article 7 bis », qui autorise le candidat à demander son inscription après vérification que les candidats justifient des conditions d'accès à la profession.

Cette commission est composée du commissaire du Gouvernement près le Conseil régional de l'Ordre, en tant que président de la commission, d'un représentant du ministre de l'Education nationale, d'un représentant du ministre de l'Economie, des Finances et du Budget, de deux experts-comptables désignés par le Conseil régional, de deux salariés exerçant des fonctions comptables et appartenant aux cadres supérieurs des entreprises industrielles ou commerciales.

Les décisions de la commission régionale peuvent, dans le mois qui suit la réception de la notification de la décision, faire l'objet d'un appel devant la Commission nationale siégeant à Paris. Cette dernière est composée du commissaire du Gouvernement près le Conseil supérieur, président, de deux représentants du ministre de l'Education nationale, de deux représentants du ministre de l'Economie, des Finances et du Budget, de trois experts-comptables désignés par le Conseil supérieur de l'Ordre, de trois salariés exerçant des fonctions comptables et appartenant aux cadres supérieurs des entreprises industrielles ou commerciales.

Une fois l'autorisation obtenue de la Commission, l'intéressé dispose d'un délai de quatre ans pour solliciter son inscription au tableau auprès du Conseil régional de l'Ordre (article 95 du décret n°2012-432 du 30 mars 2012).

A noter que les personnes qui auront obtenu leur inscription au tableau en application de l'article 7 bis ne pourront assurer des travaux comptables dans une société dont elles ont été salariées avant l'expiration d'un délai de cinq ans à compter de la cessation de leurs fonctions.

c. Les procédures de reconnaissance des diplômes étrangers des articles 26 et 27 de l'ordonnance de 1945

Il existe des procédures particulières de reconnaissance des diplômes étrangers. Ces procédures résultent de la transposition de la directive européenne sur la reconnaissance des qualifications professionnelles. A noter que cette dernière a fait l'objet de modifications en 2013, qui doivent être transposées dans la législation comme le prévoit la loi n°

2015-990 du 6 août 2015 pour la croissance, l'activité et l'égalité des chances économiques (article 65).

■ La procédure de l'article 26

L'article 26 de l'ordonnance s'applique aux ressortissants d'un État membre de la Communauté européenne ou d'un autre État partie à l'accord sur l'Espace économique européen, titulaires d'un diplôme, certificat ou autre titre permettant l'exercice de la profession dans un État membre de la Communauté européenne ou dans un autre État partie à l'accord sur l'Espace économique européen.

L'article 27 de l'ordonnance concerne les ressortissants d'un État qui n'est pas membre de la Communauté européenne ni partie à l'accord sur l'Espace économique européen, à condition qu'ils soient titulaires soit du diplôme français d'expertise comptable, soit d'un diplôme jugé de même niveau. Dans les deux cas, la demande d'inscription doit être adressée au Conseil supérieur, service Formation, et doit comprendre deux types de renseignements :

- d'ordre général (état civil, nationalité, domicile, conditions d'exercice de la profession dans l'avenir), dossier administratif ;
- relatifs à la qualification professionnelle (diplôme, expérience professionnelle dans un État membre), dossier diplômes.

Pour l'application de l'article 26, le Conseil supérieur de l'Ordre, service Formation, transmet le dossier administratif au Conseil régional concerné pour qu'il instruisse le dossier (notamment pour qu'il diligente l'enquête de moralité). Le dossier est également transmis à une formation restreinte de la Commission consultative pour la formation professionnelle des experts-comptables instituée auprès du ministère de l'Enseignement supérieur, qui rend un avis selon lequel l'intéressé remplit ou non les conditions de diplômes prévues par l'article 26 et s'il doit ou non subir tout ou partie d'une épreuve d'aptitude complémentaire.

- Si l'avis est favorable : le Conseil régional doit dans ce cas délivrer au candidat récépissé de sa demande d'inscription (sous réserve que le dossier soit complet) et se prononcer dans les trois mois qui suivent cette délivrance. L'avis de la commission restreinte se substitue alors à la condition de diplôme prévue par l'article 3 - II - 4° de l'ordonnance.
- Si l'avis est favorable mais prévoit que l'intéressé doit se soumettre à l'épreuve d'aptitude : le Conseil régional ne pourra délivrer récépissé de la demande d'inscription qu'une fois connus les résultats de cette épreuve. Si le candidat réussit cette épreuve d'aptitude, il sera

considéré comme remplissant les conditions de diplôme prévues par l'ordonnance du 19 septembre 1945. Dans le cas contraire, il ne pourra être inscrit au tableau de l'Ordre.

- Si l'avis est défavorable : le Conseil régional concerné doit, en tout état de cause, délivrer récépissé au candidat de sa demande, mais ne pourra prononcer son inscription au tableau de l'Ordre.

Un arrêt du Conseil d'État du 23 mai 2001 (« RIEUNIER ») à propos de l'exercice de la profession en Espagne, a précisé que le demandeur, « *de nationalité française, qui exerce la profession d'expert-comptable en Espagne où cette profession n'est pas réglementée, relève des dispositions précitées du 2° du I de l'article 26 de l'ordonnance du 19 septembre 1945 et ne peut se prévaloir... du diplôme français d'études comptables et financières qu'il a obtenu avant de s'expatrier et qui ne permet pas à lui seul, en France, l'inscription au tableau en qualité d'expert-comptable que, s'il a produit sa carte de membre de l'association des experts-comptables d'Espagne, ainsi qu'une attestation de cet organisme, selon laquelle il exerce à temps complet la profession d'expert-comptable dans ce pays depuis 1993, il ne ressort pas des pièces du dossier que cette association soit reconnue par les autorités espagnoles dans des conditions qui l'habiliteraient à délivrer une telle attestation que la circonstance que la profession d'expert-comptable ne soit pas réglementée en Espagne ne fait pas obstacle, contrairement à ce qu'il soutient, à ce qu'un organisme y bénéficie d'une telle habilitation que l'absence de cette attestation faisait obstacle à l'admission de sa candidature et par suite à ce qu'il y ait lieu de le soumettre, le cas échéant, à l'épreuve d'aptitude prévue au II de l'article 26 de l'ordonnance* ».

L'épreuve d'aptitude comprend une partie écrite avec trois tests d'une heure portant sur les disciplines suivantes :

- droit des affaires ;
- droit fiscal ;
- droit du travail et droit social ;

Elle comporte également une partie orale sur la réglementation, la déontologie et la pratique professionnelle.

Une dispense partielle ou totale des épreuves peut être obtenue lorsque le candidat possède en outre, un diplôme français portant sur une partie du programme de l'examen d'aptitude ou lorsqu'il justifie de connaissances acquises au cours de son expérience professionnelle.

Les deux parties de cette épreuve d'aptitude sont subies au cours d'une même session d'examen organisée au moins une fois par an par le ministre

chargé de l'Enseignement supérieur. Cette session se tient généralement fin novembre.

L'épreuve écrite est jugée par des commissions d'examen composées en nombre égal d'enseignants et d'experts-comptables désignés par le ministre chargé de l'Enseignement supérieur. Les commissions d'examen de l'épreuve orale sont composées d'un président du jury national du diplôme d'expertise comptable ou de son représentant, désigné en son sein par la commission consultative pour la formation professionnelle des experts-comptables, un nombre égal d'enseignants et d'experts-comptables désignés par le ministre chargé de l'Enseignement supérieur.

Les candidats doivent obtenir la moyenne de 10/20 à l'ensemble des épreuves écrites et orale sans note inférieure à 06/20 (note éliminatoire) à l'une des épreuves. Les notes se compensent mais ne sont pas transposables pour la session suivante en cas d'échec. Le programme des épreuves a été actualisé. Il est basé sur les épreuves de droit du DCG (bac + 3).

■ La procédure de l'article 27

Les ressortissants d'un État non membre de l'Union Européenne peuvent être autorisés à s'inscrire au tableau de l'Ordre en qualité d'expert-comptable par décision du ministre chargé du budget en accord avec le ministre des affaires étrangères (condition de réciprocité), dans le cadre des dispositions prévues à l'article 27 de l'ordonnance du 19 septembre 1945.

Si l'intéressé ne possède pas le diplôme français d'expertise comptable, la formation restreinte de la Commission consultative instituée auprès du ministère de l'Enseignement supérieur devra émettre un avis sur le niveau de diplôme de l'intéressé et s'il doit ou non subir tout ou partie de l'épreuve d'aptitude. Cette épreuve d'aptitude est la même que celle prévue par l'article 26.

Le Conseil régional de l'Ordre ne peut pas refuser l'inscription d'un expert-comptable étranger dès lors que l'ensemble des conditions sont réunies. En revanche, il pourra, après l'inscription, diligenter le contrôle prévu à l'article 31 de l'ordonnance de 1945 s'il estime que le nouvel expert-comptable n'est pas en capacité de mener à bien les missions qui lui sont confiées.

**Nombre de décisions prises en matière de reconnaissance
des qualifications professionnelles**

Décisions sur les présents	2009		2010		2011		2012		2013		2014	2015
	Art. 26	Art. 27	Art. 26-27	Art. 26-27								
Positives	11	3	6	7	5	2	10	7	5	4	7	9
Ajournés	1	4	2	6	4	3	5	3	6	4	7	18
Total	12	7	8	13	9	5	15	10	11	8	14	27

**Nationalité d'origine des candidats titulaires de diplômes étrangers
dont la reconnaissance a été demandée et obtenue, entre 1997
et 2015, en vertu des articles 26 et 27 de l'ordonnance de 1945**

Etat d'origine du candidat titulaire d'un diplôme étranger	Art. 26	Etat d'origine du candidat titulaire d'un diplôme étranger	Art. 27
Grande Bretagne	19	Canada	10
Allemagne	10	Algérie	5
Italie	10	Argentine	6
Belgique	9	USA	5
Pays Bas	3	Tunisie	5
Roumanie	4	Maroc	4
Portugal	2	Maurice	3
Irlande	2	Roumanie (avant intégration UE)	3
Malte	1	Pérou	2
Autriche	1	Chili	1
		Australie	1
		Singapour	1
France (candidats de nationalité française ayant obtenu leurs diplômes dans un autre Etat membre)	31	France (candidats de nationalité française ayant obtenu leurs diplômes à l'étranger)	28
TOTAL	92	TOTAL	74

d. L'inscription en vue d'exercer temporairement et occasionnellement : article 26-1

L'ordonnance précise que la profession d'expert-comptable peut être exercée en France de façon temporaire et occasionnelle par tout ressortissant d'un État membre de la Communauté européenne ou d'un autre État partie à l'accord sur l'Espace économique européen, sous réserve pour ce dernier d'être établi, à titre permanent, dans l'un de ces Etats

pour exercer l'activité d'expert-comptable ou lorsque cette profession ou la formation y conduisant ne sont pas réglementées dans l'État d'établissement, d'y avoir exercé cette profession pendant au moins deux ans au cours des dix années qui précèdent la demande de réalisation de la mission temporaire en France.

Il s'agit d'un dispositif introduit par la directive 2005/36/CE du Parlement européen et du Conseil du 7 septembre 2005 relative à la reconnaissance des qualifications professionnelles.

Contrairement au dispositif des articles 26 et 27 de l'ordonnance qui prévoient l'installation du professionnel migrant après inscription au tableau de l'Ordre, le dispositif de l'article 26-1 autorise sous certaines conditions à exercer la profession d'expert-comptable de façon temporaire et occasionnelle sans être inscrit au tableau.

L'exécution de cette prestation d'expertise comptable est subordonnée à une déclaration écrite auprès du Conseil supérieur de l'ordre des experts-comptables, agissant en qualité d'autorité compétente, préalable à la première prestation.

Cette déclaration (par lettre, dépôt ou voie électronique) est accompagnée des documents suivants :

- un document établissant la preuve de la nationalité, état civil et domicile de la personne ;
- une attestation certifiant qu'elle est légalement établie dans un État membre, qu'elle y exerce l'expertise comptable et qu'elle n'encourt à la date à laquelle cette attestation est délivrée aucune interdiction même temporaire d'exercer ;
- une preuve de ses qualifications professionnelles ;
- lorsque l'expertise comptable n'est pas réglementée dans le pays du demandeur, la preuve par tout moyen qu'il a exercé l'expertise comptable pendant au moins deux années au cours des dix années précédentes.

Cette déclaration est réitérée en cas de changement matériel dans les éléments de la déclaration et renouvelée chaque année si le prestataire envisage d'exercer cette activité au cours de l'année concernée.

Dès réception de cette déclaration, le Conseil supérieur de l'ordre des experts-comptables en adresse copie au Conseil régional de l'ordre des experts-comptables dans le ressort duquel la prestation d'expertise comptable doit être réalisée. Le Conseil régional doit alors procéder à

l'inscription du déclarant pour l'année considérée au tableau de l'Ordre dans la section correspondante.

La prestation d'expertise comptable temporaire sera effectuée sous le titre professionnel de l'État d'établissement lorsqu'un tel titre existe dans cet État. Ce titre est indiqué dans la langue officielle de l'État d'établissement. Dans les cas où ce titre professionnel n'existe pas dans l'État d'établissement, le prestataire fait mention de son diplôme ou titre de formation dans la langue officielle de cet État.

Nombre de déclarations de libre prestation de services

2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
0	1 (+ 1 déclaration mais restée sans suite)	3 (2 premières déclarations et 1 renouvellement + contacts sans suite)	1 renouvellement	0	0	1

Un cabinet situé au Luxembourg peut-il effectuer des missions pour des clients Français ?

L'article 26-1 de l'ordonnance n°45-2138 du 19 septembre 1945 dispose qu'un ressortissant de l'Union européenne peut, sous certaines conditions, exercer de façon temporaire et occasionnelle la profession d'expert-comptable en France.

Pour ce faire, la personne – ou le cabinet – devra être légalement établi à titre permanent dans un État membre de l'Union européenne – le Luxembourg – pour exercer la profession d'expert-comptable. De plus, si la profession n'est pas réglementée dans ce pays, la personne doit avoir exercé la profession pendant au moins deux ans au cours des dix dernières années précédant la prestation qu'il compte réaliser pour ses clients français.

Cependant, cette dernière condition n'aura pas besoin d'être appliquée en l'espèce. En effet, une loi du 19 juin 1999 porte organisation et encadre la profession d'expert-comptable au Luxembourg. Ainsi, la profession y est réglementée sensiblement de la même façon qu'en France.

L'exécution de la prestation d'expertise comptable est bien soumise à une déclaration préalable au Conseil supérieur de l'Ordre. Enfin, le Conseil régional de l'Ordre compétent sera chargé de surveiller l'exercice de la profession (article 31 de l'ordonnance de 1945).

Focus sur la libre prestation de services et la dématérialisation des prestations à distance

L'ouverture des marchés et donc de l'activité d'expertise comptable connaît depuis ces dernières années une évolution notable avec l'application des normes européennes.

Inscrite dans l'article 26-1 de l'ordonnance depuis l'ordonnance du 30 mai 2008, la libre prestation de services est réglementée et peut donc jouer pleinement.

La condition requise est d'être légalement établi dans un Etat membre pour exercer la profession d'expert-comptable, à titre permanent.

Pour les ressortissants d'Etats dans lesquels ni la profession, ni la formation ne sont réglementées, une condition supplémentaire est ajoutée : y avoir exercé la profession pendant au moins 2 ans au cours des dix années qui précèdent la prestation d'expertise comptable.

Ces professionnels étrangers peuvent donc proposer des prestations d'expertise comptable à un client établi sur le territoire français, à la seule condition d'avoir procédé à une déclaration écrite auprès de l'Ordre des experts-comptables préalablement à la première prestation. Cette déclaration valable un an est renouvelable chaque année si le prestataire envisage d'exercer cette activité au cours de l'année concernée.

Reste toutefois à identifier clairement les situations soumises à cette formalité avec l'enjeu que présente le recours de plus en plus fréquent à la dématérialisation des prestations qui facilite l'intervention à distance.

L'Ordre a été confronté à une société établie en République de Malte, assurant la tenue de compatibilité d'une société française, qui contestait l'obligation de déclaration à l'Ordre au motif qu'elle n'exerce aucune activité en France, les prestations étant effectuées à distance depuis Malte.

Des situations transfrontalières telles que celle-ci sont susceptibles de se multiplier. Il est important de rappeler que l'article 26-1 qui régit ces prestations n'impose pas de déplacement physique. Le fait qu'aucune prestation ne soit physiquement réalisée en France ne permet pas d'échapper aux formalités de déclaration préalable.

En effet, la notion de prestation de services vise tant l'hypothèse dans laquelle le prestataire se déplace dans l'Etat membre du destinataire de la prestation, que celle dans laquelle il fournit des services transfrontaliers

sans se déplacer de l'État membre dans lequel il est établi, comme l'a régulièrement rappelé la CJUE depuis 1995.

e. L'inscription des personnes physiques (salariés) des AGC au titre des articles 83 bis, 83 ter et 83 quater

Bien que ces dispositifs soient clos, il n'est pas inutile de rappeler les conditions ayant permis l'accès à la profession aux salariés des anciens centres de gestion agréés habilités.

■ La procédure de l'article 83 bis de l'ordonnance du 19 septembre 1945

Les salariés de centres de gestion agréés et habilités pouvaient demander à la commission d'inscription 42 bis, à être inscrits au tableau en qualité d'experts-comptables dès lors qu'ils remplissaient les conditions suivantes :

- être âgé de quarante-cinq ans révolus ;
- être titulaire d'un titre ou d'un diplôme sanctionnant un niveau correspondant à un minimum de quatre années d'études supérieures, délivré soit par l'État, soit par une université ou un établissement d'enseignement supérieur ;
- avoir exercé pendant dix ans une responsabilité d'encadrement d'un service comptable d'un centre de gestion agréé et habilité ou avoir été pendant la même durée désigné en qualité de responsable des services comptables d'un centre de gestion agréé et habilité dans le cadre de l'habilitation prévue à l'article 1649 quater D du Code général des impôts ;
- remplir les conditions exigées au 1°, 2° et 3° du II de l'article 3, et satisfaire à leurs obligations fiscales.

Les candidats avaient jusqu'au 12 mai 2006 pour présenter leur demande.

■ La procédure de l'article 83 ter de l'ordonnance du 19 septembre 1945

Les centres de gestion agréés et habilités pouvaient proposer à la commission 42 bis, jusqu'au 12 mai 2007, tout ou partie de ceux de leurs salariés qui remplissaient certaines conditions prévues à l'article 83 bis.

- La procédure de l'article 83 quater de l'ordonnance du 19 septembre 1945

Lorsque aucun salarié d'un centre de gestion agréé et habilité ne pouvait être inscrit au tableau en application des articles 83 bis et 83 ter, les centres avaient la possibilité de demander à la commission 42 bis, au plus tard le 12 mai 2009, d'autoriser l'un de leurs salariés, exerçant une responsabilité d'encadrement d'un service comptable ou désigné en qualité de responsable des services comptables dans le cadre de l'habilitation prévue à l'article 1649 quater D du Code général des impôts, et qui remplissait les conditions prévues au 4° de l'article 83 bis.

La Commission nationale d'inscription des AGC, dite « Commission 42 bis », a procédé depuis la réforme de 2005 à l'inscription de 838 salariés se ventilant comme suit :

- article 83 bis : 249 salariés ;
- article 83 ter : 551 salariés ;
- article 83 quater : 38 salariés.

f. Procédure d'inscription au tableau

- L'instruction du dossier

L'article 42 de l'ordonnance du 19 septembre 1945 prévoit que l'inscription au tableau est demandée au Conseil régional de l'Ordre dans la circonscription duquel le candidat est établi pour les personnes physiques.

Le Conseil régional doit statuer dans le délai de trois mois. Ce délai commence à courir à compter de la délivrance du récépissé de la demande accompagnée de toutes les pièces justificatives, c'est-à-dire lorsque le Conseil régional reçoit du candidat à l'inscription le questionnaire d'inscription dûment rempli et signé, ainsi que toutes les pièces justificatives.

L'enquête de moralité doit être communiquée au Conseil régional par le commissaire du Gouvernement : la date à laquelle le Conseil régional en a connaissance n'a donc aucune influence sur le point de départ du délai de trois mois.

Lorsque le Conseil régional reçoit la demande complète (le questionnaire d'inscription et les pièces justificatives), il doit en délivrer récépissé au candidat à l'inscription : c'est la délivrance de ce récépissé qui matérialise le point de départ du délai de trois mois.

L'article 116 du décret du 30 mars 2012 prévoit que le Conseil régional est dessaisi s'il n'a pas statué sur la demande d'inscription avant l'expiration de ce délai de trois mois.

Le décret du 10 novembre 2015 prévoit des exceptions à l'application du principe selon lequel le «silence vaut acceptation», notamment dans le cadre de la procédure d'inscription à l'Ordre des candidats. Ainsi, l'absence de réponse du Conseil régional dans les trois mois entraîne un refus implicite d'inscription.

Le commissaire du Gouvernement doit alors transmettre le dossier au Comité national du tableau.

La décision prise par le Conseil régional doit être notifiée au candidat et au commissaire régional du Gouvernement dans le délai de 10 jours francs.

Elle peut, dans le délai d'un mois à compter de sa notification, être déferée au comité national du tableau soit par l'intéressé en cas de refus d'inscription, soit, dans le cas contraire, par le commissaire régional du Gouvernement.

La date d'inscription au tableau de l'Ordre est celle de la décision du Conseil régional.

Les personnes morales doivent également être inscrites au tableau de l'Ordre des experts-comptables. Le représentant légal de la société en constitution doit retourner le questionnaire d'inscription au Conseil régional concerné, accompagné des documents nécessaires (projet de statuts signés par lui).

Dans l'hypothèse où la société serait déjà immatriculée au RCS, le représentant légal doit fournir les statuts déjà enregistrés et l'extrait Kbis d'origine ainsi que le projet de statuts modifiés pour intégrer l'activité d'expertise comptable dans l'objet social. Il est précisé que, dans ce cas, la société non inscrite doit être immatriculée sans activité et sans mention de l'expertise comptable dans son objet social de façon à ne pas contrevenir à l'article 20 de l'ordonnance du 19 septembre 1945.

Le Conseil régional instruit le dossier et si toutes les conditions sont remplies, prononce l'inscription au tableau de la société.

Il appartient alors au représentant légal de retourner au Conseil régional dans le délai d'un mois, les statuts enregistrés, un extrait Kbis et s'il y a lieu le rapport du commissaire aux apports et le détail des engagements repris.

A défaut, le représentant légal sera convoqué par le Conseil régional dans le cadre de la procédure de radiation d'office du tableau de l'Ordre de la société.

■ La composition du tableau

Les personnes physiques sont classées dans les sections et listes du tableau de chaque circonscription régionale par département et par ordre alphabétique, avec indication de leur adresse professionnelle et de l'année de leur inscription au tableau ou à sa suite.

Les personnes morales quant à elles, sont classées, sur la liste de leur circonscription régionale, par département et par ordre alphabétique, avec indication de leur raison sociale ou leur dénomination, de l'adresse de leur siège et de l'année de leur inscription au tableau.

Depuis les décrets du 30 mars 2012 et du 7 mai 2012, le tableau de l'Ordre des experts-comptables est divisé en huit sections, suivies de quatre listes :

- 1° La section des experts-comptables, personnes physiques exerçant leur profession à titre indépendant ;
- 2° La section des experts-comptables, personnes physiques exerçant leur profession en qualité de salarié ;
- 3° La section des sociétés d'expertise comptable ;
- 4° La section des sociétés de participation d'expertise comptable ;
- 5° La section des experts-comptables stagiaires ;
- 6° La section des experts-comptables honoraires ;
- 7° La section des personnes et sociétés autorisées à exercer les professions d'expert-comptable, dans les conditions prévues à l'article 26 de l'ordonnance ;
- 8° La section des personnes pouvant exercer de façon temporaire et occasionnelle la profession d'expert-comptable en France sous leur titre d'origine en application de l'article 26-1 de l'ordonnance ;
- 9° La liste des AGC ;
- 10° La liste des salariés d'AGC autorisés à exercer l'activité d'expertise comptable sur le fondement de l'article 83 ter de l'ordonnance ;

11° La liste des salariés d'AGC autorisés à exercer l'activité d'expertise comptable sur le fondement de l'article 83 quater de l'ordonnance ;

12° La liste des sociétés de participations financières de profession libérale mentionnées au chapitre VI du titre III.

■ Lieux d'implantations multiples

La première inscription à l'Ordre doit être demandée au Conseil régional dans la circonscription duquel se situe le bureau au sein duquel va exercer le candidat à l'inscription.

Cette adresse professionnelle peut lui appartenir personnellement, s'il exerce à titre individuel et en son nom propre (exercice à titre individuel - BNC) ou appartenir à un autre membre de l'Ordre dont il est le salarié, ou l'associé, si ce membre de l'Ordre est une société.

Le candidat à l'inscription doit préciser dans sa demande sous quelle forme et à quelle adresse il entend exercer.

Si, dès sa première inscription, il souhaite exercer la profession à la fois à titre individuel en son propre nom et en qualité de salarié, il pourra choisir de s'inscrire dans l'une ou l'autre des sections personne physique indépendant ou personne physique salarié (Commission du Tableau, compte-rendu du 1^{er} mars 2016).

L'adresse professionnelle attachée à la catégorie choisie (adresse dans le cadre de l'activité individuelle ou adresse de l'employeur) figurera dans l'annuaire de la profession.

Si le membre de l'Ordre souhaite figurer au tableau d'une région pour une autre forme d'exercice professionnel et/ou à une adresse différente de celle sous laquelle il y figure déjà, il devra en faire la demande au Conseil régional concerné. S'agissant de l'ouverture, dans une région où il est déjà inscrit, d'un ou plusieurs bureaux lui appartenant dans le cadre de son activité individuelle (BNC), sa demande devra permettre au Conseil régional de vérifier si les conditions sont remplies.

S'il ouvre un bureau lui appartenant dans une autre région, il devra demander au Conseil régional dans la circonscription duquel est situé ce bureau, son inscription à titre secondaire, et justifier que cette nouvelle adresse professionnelle remplit les conditions prévues.

S'il vient à exercer la responsabilité ordinale d'une société ou d'un bureau secondaire situé dans une autre région, il devra également solliciter son inscription à titre secondaire auprès du Conseil régional dans la

circonscription duquel est situé le siège social de cette société ou le bureau secondaire en question.

Lorsqu'une société demande son inscription au tableau de l'Ordre et dispose à cette date de deux adresses professionnelles, correspondant l'une à son siège social, l'autre au lieu effectif d'exercice de son activité professionnelle, elle sera inscrite à titre principal dans la région dans laquelle se situe son siège social. Elle devra solliciter l'inscription de son autre bureau auprès du Conseil régional dans la circonscription duquel se trouve l'adresse professionnelle où elle exerce effectivement la profession.

Cette adresse professionnelle constitue un « bureau secondaire », quand bien même elle correspondrait au lieu principal d'activité d'expertise comptable de la société.

Le principe sera le même pour toutes les nouvelles adresses professionnelles de la société, qu'elles soient ouvertes dans une région où elle est déjà inscrite ou dans une autre région.

A noter que toute société dont le siège social est inscrit dans une région doit, dans cette région, avoir un mandataire social inscrit à titre personnel (il peut s'agir du représentant légal, d'un administrateur, d'un membre du conseil de surveillance,...).

■ Les locaux professionnels

L'article 149 du Code de déontologie issu du décret du 30 mars 2012 prévoit que les experts-comptables doivent justifier d'une installation matérielle permettant l'exercice de leur activité dans de bonnes conditions, à l'exception des personnes inscrites à l'Ordre en application des dispositions prévues à l'article 26-1 de l'ordonnance.

Il ne s'agit pas en tant que telle d'une condition d'inscription, puisqu'elle n'est pas prévue par l'article 3 de l'ordonnance de 1945, mais elle peut faire l'objet de la surveillance continue du Conseil régional.

Un expert-comptable peut-il être colocataire avec un avocat, d'un local composé d'une salle d'attente et d'un bureau ? Le contrat de location prévoit, compte tenu de l'exiguïté, que lorsque l'avocat est présent sur le lieu, l'expert-comptable ne peut pas y être et vice-versa.

Un expert-comptable peut partager ses bureaux avec un membre d'une autre profession libérale, sous réserve d'éviter tout risque de confusion dans l'esprit du public entre les différentes activités (séparation apparente des locaux, de l'accueil...).

Une mise en commun de moyens nécessaires à l'exercice de la profession est également possible.

Il convient de veiller à ce que leurs plaques professionnelles soient bien distinctement apposées à l'entrée du local.

A noter que la loi n° 2015-990 du 6 août 2015 pour la croissance, l'activité et l'égalité des chances économiques qui prévoit la création de sociétés interprofessionnelles d'exercice notamment avec la profession d'avocat conduira à l'adoption de nouvelles règles concernant la question du partage des locaux professionnels.

Ainsi, l'ordonnance n° 2016-394 du 31 mars 2016 relative aux sociétés pluri-professionnelles d'exercice, qui a modifié la loi n° 90-1258 du 31 décembre 1990, doit à présent être complétée par un décret transversal et des décrets d'application par profession qui contiendront notamment des dispositions sur les locaux de ces sociétés.

■ Le guichet unique

Obligation a été faite aux États membres de l'UE (articles 6 à 8 de la directive 2006/123/CE du Parlement Européen et du Conseil du 12 décembre 2006 relative aux services dans le marché intérieur) de permettre à tout prestataire, de pouvoir, par voie dématérialisée, à la fois accéder aux informations et accomplir les formalités nécessaires à l'exercice de l'activité choisie.

Les usagers français et étrangers, qui recherchent des informations pour s'inscrire en tant qu'expert-comptable personne physique ou en tant que cabinet d'expertise comptable personne morale pour exercer une prestation temporaire ou occasionnelle (usagers de l'UE) ou pour s'établir durablement, peuvent passer par le guichet unique sans avoir à se déplacer.

La loi de modernisation de l'économie du 4 août 2008 a désigné les réseaux des centres de formalités des entreprises (CFE) comme supports physiques du guichet unique.

Le portail « guichet-entreprises.fr » a ouvert le 29 décembre 2009 auprès des CFE. Les personnes souhaitant s'inscrire doivent récupérer auprès des CFE un dossier d'inscription et la liste des pièces complémentaires nécessaires. Le dossier est ensuite transmis au Conseil régional pour instruction.

Pour les ressortissants de l'Union européenne, les dossiers sont transmis au Conseil supérieur de l'Ordre.

Après pré-validation des statuts par l'Ordre, la demande d'immatriculation est transmise au RCS. Quant à l'agrément, c'est l'Ordre qui le transmet, après examen du dossier, au guichet unique.

2. L'exercice de la profession sous forme de société

L'ordonnance n°2014-443 du 30 avril 2014, publiée au JO du 2 mai 2014, a modifié les dispositions de l'article 7 de l'ordonnance de 1945, afin de les rendre compatibles avec les conditions d'exercice prévues par le droit européen et le principe de la liberté d'installation.

Les principales modifications portent sur les points suivants :

- l'article 7-I-1° autorise la constitution en France de sociétés d'expertise comptable par des personnes physiques ou morales exerçant légalement la profession d'expert-comptable dans un Etat membre de l'Union européenne ou dans un Etat partie à l'accord sur l'Espace économique européen ;
- ces personnes peuvent exercer la profession sous forme de « succursales d'expertise comptable » non membres de l'Ordre, mais inscrites au tableau et soumises aux mêmes dispositions relatives à la profession d'expert-comptable ;
- la condition de détention d'une quotité du capital social par des experts-comptables est supprimée ;
- les représentants légaux doivent être des personnes physiques exerçant légalement la profession d'expert-comptable dans un Etat membre de l'UE ou dans un Etat partie à l'accord sur l'Espace économique européen, membres de la société d'expertise comptable ;

- les sociétés de participations d'expertise comptable peuvent avoir des activités accessoires en relation avec leur objet, destinées exclusivement aux sociétés dans lesquelles elles détiennent des participations.

Bien que l'ordonnance du 30 avril 2014 ait supprimé l'article 6 de l'ordonnance de 1945 qui visait expressément les sociétés civiles, les experts-comptables peuvent continuer à constituer des sociétés civiles pour exercer leur activité, comme des sociétés à forme commerciale. Ces dernières doivent respecter un certain nombre de conditions fixées par les textes encadrant la profession en sus des règles de droit commun propres aux sociétés.

A noter que la loi n° 2015-990 du 6 août 2015 pour la croissance, l'activité et l'égalité des chances économiques, dite loi Macron, a validé la création de sociétés ayant pour objet l'exercice en commun de plusieurs des professions d'avocat, d'avocat au Conseil d'Etat et à la Cour de cassation, de commissaire-priseur judiciaire, d'huissier de justice, de notaire, d'administrateur judiciaire, de mandataire judiciaire, de conseil en propriété industrielle et d'expert-comptable. L'ordonnance n°2016-394 du 31 mars 2016 a rendu possible la constitution de cette nouvelle catégorie de société pluri-professionnelle d'exercice. Un décret transversal et des décrets d'application par profession sont cependant en attente pour compléter les modalités de fonctionnement de ces structures.

2.1. Dispositions communes aux sociétés d'expertise comptable

a. Les règles de détention du capital et des droits de vote dans les sociétés d'exercice d'expertise comptable

Jusqu'à la modification introduite par l'ordonnance du 30 avril 2014, l'article 7-I-1° de l'ordonnance du 19 septembre 1945 prévoyait que : « *Les experts-comptables doivent, directement ou indirectement par une société inscrite à l'ordre, détenir plus de la moitié du capital et plus des deux tiers des droits de vote* », cette règle s'appliquant tant aux sociétés d'expertise comptable qu'aux sociétés de participations d'expertise comptable.

L'ordonnance du 30 avril 2014 a apporté de nombreuses modifications en ce domaine. Le quota du capital social devant être obligatoirement détenu par des experts-comptables a été supprimé et un élargissement des professionnels entrant dans le quota des droits de vote « réservés » (plus

des deux tiers) est intervenu. Les personnes reconnues comme pouvant dorénavant constituer des sociétés d'expertise comptable et de participations d'expertise comptable, sont :

- Les personnes physiques ressortissantes d'un des Etats membres de l'UE ou parties à l'accord sur l'Espace économique européen qui y exercent légalement la profession d'expertise comptable ;
- Les personnes morales ayant leur siège statutaire, leur administration centrale ou leur principal établissement dans l'un de ces Etats, constituées en conformité avec la législation de celui-ci et y exerçant légalement la profession d'expertise comptable.

Les 31 Etats concernés (28 membres de l'UE et 3 parties à l'accord sur l'Espace économique européen) sont en juillet 2016 au-delà de la France, l'Allemagne, l'Autriche, la Belgique, la Bulgarie, Chypre, la Croatie, le Danemark, l'Espagne, l'Estonie, la Finlande, la Grèce, la Hongrie, l'Irlande, l'Islande (EEE), l'Italie, la Lettonie, le Liechtenstein (EEE), la Lituanie, le Luxembourg, Malte, la Norvège (EEE), les Pays-Bas, la Pologne, le Portugal, la République tchèque, la Roumanie, le Royaume-Uni, la Slovaquie, la Slovénie, la Suède.

L'article 7-I-1° modifié pose dorénavant comme règle que les personnes mentionnées au premier alinéa (personnes physiques ressortissantes de l'UE et de l'EEE et personnes morales constituées en conformité avec la législation de ceux-ci ayant leur siège statutaire et y exerçant légalement la profession d'expertise comptable) détiennent, directement ou indirectement par une société inscrite à l'ordre, plus de deux tiers des droits de vote.

La notion de détention indirecte par une « société inscrite à l'Ordre » renvoie aux sociétés d'expertise comptable et de participations d'expertise comptable inscrites dans les sections 3 et 4 du tableau, mais également aux SPFPL inscrites au tableau (liste 12) de l'Ordre, ainsi qu'aux sociétés inscrites auprès des instances de régulation des autres Etats de l'UE ou parties à l'accord sur l'Espace Economique Européen.

L'article L. 223-28 du Code de commerce prévoit pour les SARL une disposition d'ordre public selon laquelle chaque associé dispose d'autant de voix que de parts sociales. Il est donc interdit pour ce type de société de créer des parts sociales avec droits de vote doubles ou des parts sociales sans droit de vote.

Pour les autres sociétés (civiles, SA, SAS, SELAFA, SELAS), il est possible de dissocier les parts sociales des droits de vote par le recours aux actions de préférence.

L'article L. 228-11 du Code de commerce prévoit en effet que lors de la constitution de la société ou au cours de son existence, il peut être créé des actions de préférence, avec ou sans droit de vote, assorties de droits particuliers de toute nature. Ces droits sont définis par les statuts.

Il peut s'agir d'actions de préférence auxquelles sont attachés des droits financiers (attribution d'un dividende prioritaire), des droits politiques (droit d'information spécifique, attribution de sièges au conseil d'administration ou au conseil de surveillance, droit de veto sur certaines décisions) ou un aménagement des droits de vote.

Attention : les actions de préférence sans droit de vote ne peuvent représenter plus de la moitié du capital social, et dans les sociétés dont les actions sont admises aux négociations sur un marché réglementé, plus du quart du capital social (article L. 228-11 du Code de commerce).

b. L'agrément des nouveaux actionnaires

La loi sur les réseaux consulaires de 2010 a supprimé la condition d'agrément préalable dans les SA d'expertise comptable de tout nouvel actionnaire par le conseil d'administration ou le conseil de surveillance.

Subsiste cependant la condition posée par l'article L. 223-14 du Code de commerce selon laquelle les parts sociales des SARL ne peuvent être cédées à des tiers étrangers à la société qu'avec le consentement de la majorité des associés représentant au moins la moitié des parts sociales à moins que les statuts prévoient une majorité plus forte.

c. La gouvernance des sociétés d'expertise comptable

La gouvernance des sociétés inscrites à l'Ordre a connu plusieurs modifications ces dernières années.

En effet, jusqu'en 2010, l'article 7-I-4° prévoyait que les gérants, le président du Conseil d'administration ou du Conseil de surveillance, ainsi que la moitié au moins des administrateurs ou des membres du Conseil de surveillance, les directeurs généraux ou les membres du directoire, devaient être des experts-comptables, membres de la société.

Faisant suite à la modification intervenue avec la loi du 23 juillet 2010 relative aux réseaux consulaires, seuls les gérants, président du Conseil d'administration, membres du directoire et président de la société par actions simplifiées ont eu à répondre à cette exigence. Les directeurs généraux notamment en étaient exclus.

Depuis l'ordonnance n°2014-443 du 30 avril 2014, publiée le 2 mai 2014, la rédaction de l'article 7-I-4° se trouve à nouveau modifiée pour préciser que les représentants légaux sont des personnes physiques mentionnées au I, membres de la société.

Au-delà de la référence nouvelle aux personnes ressortissantes d'un Etat membre de l'UE ou partie à l'accord sur l'Espace économique européen y exerçant légalement la profession d'expert-comptable, la mention des personnes physiques (membres de la société) est une nouveauté par rapport aux rédactions antérieures du texte.

En conséquence, bien que le droit commun prévoit que dans certaines formes sociétales le représentant légal puisse être une personne morale représentée par une personne physique (ex : société civile, SAS et SASU), l'article 7-I-4° de l'ordonnance impose que les représentants légaux des sociétés d'expert-comptable soient impérativement des personnes physiques.

Enfin, dans les SA et SAS, toute personne portant le titre de directeur général ou de directeur général délégué devra répondre à cette exigence (personnes physiques mentionnées au I et membres de la société).

Le Conseil supérieur a décidé lors de sa session du 14 décembre 2011 de faire une application large de la notion de « membres de la société » en considérant que la gouvernance pouvait être exercée par un expert-comptable, soit associé de la société qu'il dirige, soit associé d'une société d'expert-comptable détenant des parts dans la société qu'il dirige. Cette position a été maintenue par la commission du tableau du Conseil supérieur le 10 mars 2015.

d. Le responsable ordinal d'un bureau de société d'expert-comptable

La vocation du responsable ordinal est d'être le référent au plan déontologique entre le représentant légal de la structure et le représentant de l'institution ordinale (Conseil régional essentiellement).

Il est le garant du bon fonctionnement et de l'organisation de la structure d'exercice par rapport à la réglementation et à la déontologie professionnelle.

Chaque bureau secondaire doit être encadré par un responsable ordinal.

Peut être responsable ordinal d'un bureau de société d'expert-comptable, tout expert-comptable, associé ou salarié de cette société,

inscrit dans la région de ce bureau et qui en assure la surveillance effective et régulière.

Outre la désignation de responsables ordinaux dans chaque bureau secondaire, toute société dont le siège social est inscrit dans une région doit, dans cette région, avoir un mandataire social inscrit à titre personnel. Ce mandataire social n'est pas forcément le mandataire qui représente légalement la société vis-à-vis des tiers (représentant légal) ; il peut aussi s'agir d'un autre mandataire social qui n'aurait que des fonctions de direction au sein de la société : membre du conseil d'administration, de surveillance,...

A noter enfin que l'article 7 quinquies de l'ordonnance prévoit que les travaux des succursales d'expertise comptable sont placés sous la responsabilité d'un expert-comptable exerçant au sein de la succursale et représentant ordinal spécifiquement désigné à ce titre auprès du conseil régional par les professionnels mentionnés au premier alinéa de l'article précité.

e. Les conséquences du non-respect des règles de constitution des sociétés d'expertise comptable

Avant que la loi sur les réseaux consulaires ne modifie les règles, les conséquences de l'absence de respect des règles de constitution des sociétés entraînaient une dissolution judiciaire.

Depuis la loi du 23 juillet 2010, les Conseils régionaux ont des moyens d'action plus souples qui leur permettent, faute de régularisation et ce dans un délai maximum de 2 ans, de procéder à la radiation de l'entité du tableau de l'Ordre.

Cette procédure est déclenchée par une notification qui doit préciser les irrégularités à corriger et qui fait courir le délai.

Combien de mandats de gérance un expert-comptable peut-il détenir ?

La loi du 23 juillet 2010 a supprimé le plafond de cumul des mandats.

Les limites fixées par la loi NRE restent cependant applicables aux SA. Une personne physique ne peut exercer simultanément plus de cinq mandats d'administrateur ou plus de cinq mandats de membre du conseil de surveillance dans des sociétés anonymes ayant leur siège sur le territoire français et ne peut exercer plus d'un mandat de directeur général de SA ayant son siège en France (article L. 225-21, L. 225-54-1 du Code de commerce).

Outre les exceptions vues ci-dessus, un maximum de cinq mandats de toutes sortes dans les SA ayant leur siège en France est imposé aux personnes physiques. Par dérogation, le mandat exercé dans une société contrôlée par une société ou une personne physique détient un nouveau mandat n'est pas pris en compte.

Par ailleurs, l'exercice dans la même société des fonctions d'administrateur et de directeur général, ou de président directeur général est compté pour un mandat seulement, s'agissant non pas de cas de cumul de mandats, mais de situations d'adjonction de compétence.

2.2. Les structures d'exercice libéral

A côté de l'exercice sous forme d'entreprise individuelle (BNC), l'article 7-I de l'ordonnance du 19 septembre 1945 prévoit que la profession peut s'exercer, dans le domaine libéral, sous forme de société dotée de la personnalité morale, à l'exception des formes juridiques qui confèrent à leurs associés la qualité de commerçant. Sont donc exclues les sociétés en commandite et les sociétés en nom collectif qui confèrent la qualité de commerçant à leurs associés.

Des exemples de statuts de sociétés d'expertise comptable sont disponibles sur la partie privée du site internet du Conseil supérieur.

a. Les sociétés civiles

L'article 6 de l'ordonnance n°45-2138 du 19 septembre 1945, qui disposait que les experts-comptables peuvent constituer entre eux des « sociétés civiles » à la double condition que tous les associés soient individuellement membres de l'Ordre et que les sociétés ainsi constituées soient inscrites au tableau, a été supprimé par l'ordonnance du 30 avril 2014 puisque l'article 7 englobe désormais toutes les formes de société. Leur forme reste possible pour l'exercice de la profession.

Les sociétés civiles constituées pour exercer la profession d'expert-comptable doivent respecter les conditions spécifiques posées par l'ordonnance du 19 septembre 1945 ainsi que les conditions prévues par les articles 1832 à 1870-1 du Code civil régissant le contrat de société en général et la société civile en particulier.

Les associés peuvent être des personnes physiques et des personnes morales. Le Conseil supérieur considère en effet que des participations peuvent être prises dans des sociétés civiles d'expertise comptable, soit

par d'autres sociétés civiles d'expertise comptable, soit par des sociétés d'expertise comptable à forme commerciale.

Dans ce dernier cas, il n'est pas exigé que les sociétés à forme commerciale, associées de la société civile, soient elles-mêmes détenues à 100 % par des experts-comptables et remplissent à tout moment cette condition.

b. Les Sociétés Civiles Professionnelles (SCP)

Créées par la loi du 29 novembre 1966 pour permettre aux personnes physiques d'exercer en commun une profession libérale réglementée, les sociétés civiles professionnelles restent interdites aux experts-comptables, faute de décret d'application pour cette profession.

Deux confrères ayant chacun leur cabinet et travaillant dans les mêmes locaux peuvent-ils constituer une Société Civile de Moyens (SCM) ?

La société civile de moyens est une structure juridique réservée aux professions libérales, dont l'objet est de fournir à ses membres des moyens matériels (locaux, personnel, matériel), mis en commun afin de faciliter l'exercice de leur profession et d'en réduire le coût.

Cette structure ne permet pas l'exercice d'une activité, qu'elle soit réglementée ou non, et est sans incidence sur la situation juridique de ses membres, qu'ils soient personnes physiques ou morales.

Il est possible à deux experts-comptables de créer une telle structure. Cette dernière ne pourra cependant être inscrite au tableau. Les associés devront donc être inscrits individuellement à l'Ordre.

c. Les Sociétés à Responsabilité Limitée (SARL)

La société à responsabilité limitée est une forme de société instituée par une ou plusieurs personnes qui ne supportent les pertes qu'à concurrence de leurs apports et dont le capital social est divisé en parts sociales qui ne sont pas librement cessibles. Cette forme de société repose sur l'intuitu personae.

La société à responsabilité limitée est la plus répandue au sein de la profession.

Comme pour les sociétés civiles, les fondateurs de SARL doivent respecter les dispositions du Code de commerce et de l'ordonnance du 19 septembre 1945 réglementant la profession.

Chaque associé a le droit de participer aux décisions et dispose d'un nombre de voix égal à celui des parts sociales qu'il possède (1 action = 1 voix). Toute clause contraire est réputée non écrite.

d. Les Sociétés Anonymes (SA)

Cette forme sociétale est la plus utilisée par la profession après la SARL.

Le capital minimum de la société anonyme est de 37 000 euros. Les associés sont au nombre minimum de deux et ne supportent les dettes de la société qu'à concurrence de leurs apports.

Les pouvoirs des actionnaires, du conseil d'administration, du président, ou du directeur général, sont déterminés par la loi et les statuts.

La SA peut être gérée par un conseil d'administration ou un conseil de surveillance.

L'article 7-I-5° de l'ordonnance du 19 septembre 1945 précise que les dispositions de l'article L 225-22 du Code de commerce qui prévoient que « *le nombre des administrateurs liés à la société par un contrat de travail ne peut dépasser le tiers des administrateurs en fonctions* » ne sont pas applicables aux sociétés inscrites à l'Ordre.

Une société d'expertise comptable peut-elle être désignée administrateur d'une autre société d'expertise comptable ?

Oui. La société – administrateur – doit désigner, un expert-comptable, comme représentant permanent pour siéger au conseil d'administration.

Depuis la suppression de l'interdiction du cumul des mandats par la loi sur les réseaux consulaires (suppression de l'art. 7-IV de l'ordonnance du 19 septembre 1945), ce représentant peut également être administrateur à titre personnel de la seconde société.

Pour rappel, le représentant légal de la société d'expertise comptable doit être un professionnel personne physique, membre de la société.

Une SA ne peut être inscrite au tableau de l'Ordre en qualité de société d'expertise comptable que si elle remplit à la fois les conditions applicables à toute SA (articles L. 225-1 et s. du Code de commerce) et celles, spécifiques à la profession, prévues par l'article 7 de l'ordonnance du 19 septembre 1945.

e. Les Sociétés par Actions Simplifiées (SAS)

La SAS peut être constituée par une ou plusieurs personnes physiques ou morales, qui ne supportent les pertes de la société qu'à concurrence de leur apport. Lorsque la SAS ne comporte qu'une personne, celle-ci est appelée « SASU ».

La société par actions simplifiée se caractérise par une très large liberté statutaire. Le fonctionnement interne, les organes de la société et les rapports entre les associés sont laissés à l'appréciation des associés et des rédacteurs des statuts.

Une personne morale peut-elle être dirigeante d'une SAS ?

L'article 7-I-4° de l'ordonnance du 19 septembre 1945, modifié par l'ordonnance du 30 avril 2014, dispose que « *Les représentants légaux sont des personnes physiques mentionnées au I, membres de la société* ».

En vertu du principe selon lequel la loi spéciale déroge à la loi générale, l'article L. 227-7 du Code de commerce qui prévoit que le président de la SAS peut être une personne morale, n'est donc pas applicable aux SAS d'expertise comptable.

f. Les Sociétés d'Exercice Libéral (SEL)

Régies par les dispositions de la loi n°90-1258 du 31 décembre 1990, ces sociétés ont pour objet l'exercice en commun d'une profession libérale déterminée.

La loi n°90-1258 du 31 décembre 1990, modifiée par la loi Macron du 6 août 2015, énonce, en son article 5 que pour les sociétés d'exercice libéral, «*[Sous réserve de l'article 6] plus de la moitié du capital social et des droits de vote doit être détenue, directement ou par l'intermédiaire des sociétés mentionnées au 4° du B du présent I, par des professionnels en exercice au sein de la société* ».

Le complément peut être détenu par :

1° Des personnes physiques ou morales exerçant la ou les professions constituant l'objet social de la société ;

2° Pendant un délai de dix ans, des personnes physiques qui, ayant cessé toute activité professionnelle, ont exercé cette ou ces professions au sein de la société ;

3° Les ayants droit des personnes physiques mentionnées ci-dessus pendant un délai de cinq ans suivant leur décès ;

4° Une société constituée dans les conditions prévues à l'article 220 quater A du Code général des impôts, si les membres de cette société exercent leur profession au sein de la société d'exercice libéral, ou une société de participations financières de professions libérales régie par le titre IV de la présente loi ;

5° Des personnes exerçant soit l'une quelconque des professions libérales de santé, soit l'une quelconque des professions libérales juridiques ou judiciaires, soit l'une quelconque des autres professions libérales, visées au premier alinéa de l'article 1^{er}, selon que l'exercice de l'une de ces professions constitue l'objet social ;

6° Toute personne physique ou morale légalement établie dans un autre Etat membre de l'Union européenne ou partie à l'accord sur l'Espace économique européen ou dans la Confédération suisse qui exerce, dans l'un de ces Etats, une activité soumise à un statut législatif ou réglementaire ou subordonnée à la possession d'une qualification nationale ou internationale reconnue et dont l'exercice constitue l'objet social de la société et, s'il s'agit d'une personne morale, qui répond, directement ou indirectement par l'intermédiaire d'une autre personne morale, aux exigences de détention du capital et des droits de vote prévues par la présente loi.

L'article 196 du décret du 30 mars 2012, qui faisait redondance avec cette règle de détention de capital, a été abrogé par le décret n° 2016-877 du 29 juin 2016.

La société d'exercice libéral est très peu utilisée par les professionnels.

Par une note du 12 décembre 2002, le président de la Commission du tableau du Conseil supérieur a rappelé à propos des SEL à objet mixte, qu'aucun décret ne prévoit les conditions de fonctionnement de telles sociétés pluri professionnelles. En l'absence de publication d'un tel décret à ce jour, la constitution de SEL interprofessionnelle n'est donc pas possible.

g. Les Sociétés Pluri-professionnelles d'Exercice (SPE)

En application de la loi Macron, l'ordonnance n° 2016-394 du 31 mars 2016 a modifié la loi n° 90-1258 du 31 décembre 1990 (art. 31-3 et suivants).

La SPE a pour objet l'exercice en commun de plusieurs des professions d'avocat, d'avocat au Conseil d'Etat et à la Cour de cassation, de

commissaire-priseur judiciaire, d'huissier de justice, de notaire, d'administrateur judiciaire, de mandataire judiciaire, de conseil en propriété industrielle et d'expert-comptable. Elle peut exercer, à titre accessoire, toute activité commerciale dont la loi ou le décret n'interdit pas l'exercice à l'une au moins des professions qui constituent son objet social.

La totalité du capital et des droits de vote est détenue par les personnes suivantes :

1° Toute personne physique exerçant, au sein de la société ou en dehors, l'une des professions énumérées et exercées en commun au sein de la société ;

2° Toute personne morale dont la totalité du capital et des droits de vote est détenue directement ou indirectement par une ou des personnes mentionnées au 1° ;

3° Toute personne physique ou morale, légalement établie dans un autre Etat membre de l'UE ou l'EEE, qui exerce effectivement, dans l'un de ces Etats, une activité soumise à un statut législatif ou réglementaire ou subordonnée à la possession d'une qualification nationale ou internationale reconnue, dont l'exercice relève en France de l'une des professions mentionnées et qui est exercée en commun au sein de la société ; pour les personnes morales, la totalité du capital et des droits de vote est détenue dans les conditions prévues aux 1° ou 2° ;

La société pluri-professionnelle d'exercice doit comprendre, parmi ses associés, au moins un membre de chacune des professions qu'elle exerce. Un état de la composition un capital social est adressé à chaque Ordre professionnel annuellement.

Les statuts de la société comportent des stipulations propres à garantir :

- l'indépendance de l'exercice professionnel des associés et des salariés ;
- le respect des dispositions réglementaires encadrant l'exercice de chacune des professions qui constituent son objet social, notamment celles relatives à la déontologie.

Un décret transversal, ainsi qu'un décret par profession, devant être publiés avant le 1^{er} juillet 2017, doivent fixer les conditions d'application de ces dispositions et notamment les règles de fonctionnement.

h. Les sociétés à capital variable

Toutes les sociétés, civiles ou commerciales, peuvent être dotées d'un capital variable, à l'exception des sociétés anonymes (sauf les sociétés coopératives à forme anonyme et les sociétés d'investissement à capital variable).

L'article L. 231-1 du Code de commerce prévoit qu'il peut être stipulé dans les statuts des sociétés qui n'ont pas la forme de société anonyme ainsi que dans toute société coopérative, que le capital social est susceptible d'augmentation par des versements successifs des associés ou l'admission d'associés nouveaux et de diminution par la reprise totale ou partielle des apports.

La loi n° 2001-1168 dite « loi MURCEF » du 11 décembre 2001 a complété l'article 1845-1 du Code civil d'un alinéa disposant que les règles du Code de commerce sur les sociétés à capital variable sont désormais applicables aux sociétés civiles.

L'ordonnance du 30 avril 2014, publiée au JO du 2 mai 2014, ayant supprimé la condition de détention d'une quotité du capital par les experts-comptables, seules les dispositions de droit commun s'appliquent en matière de variabilité du capital social si cette option est envisagée dans les statuts.

i. Les groupements (GIE, SCOP, SCIC)

■ Le GIE - Groupement d'Intérêt Economique

Le GIE qui se situe entre la société et l'association est le regroupement d'entreprises préexistantes, constitué pour une période déterminée, dont le but n'est pas de réaliser des bénéfices pour lui-même mais de « *faciliter ou de développer l'activité économique de ses membres, d'améliorer ou d'accroître les résultats de cette activité. Il n'est pas de réaliser des bénéfices pour lui-même* » (alinéa 2 de l'article L. 251-1 du Code de commerce).

Composé d'au moins deux membres (personnes physiques ou morales), français ou étrangers qui n'ont pas la qualité de commerçant, le GIE pourrait en théorie être retenu comme forme juridique possible pour exercer la profession.

Toutefois, n'ayant pas l'expertise comptable comme activité, le GIE ne peut être inscrit à l'Ordre en cette qualité.

■ La SCOP - Société Coopérative et de Participation

L'exercice de la profession sous forme de SCOP est théoriquement possible, sachant qu'il s'agit d'un type de SARL ou de SA.

Sa particularité est que les associés majoritaires sont les salariés, ce qui limite la place des associés extérieurs « investisseurs ».

Chaque associé-salarié a le même pouvoir dans les assemblées générales, soit « un associé = une voix », indépendamment du montant de capital détenu (exclusion des actions de préférence). Les statuts de la SCOP doivent mentionner que les personnes mentionnées à l'article 7-I de l'ordonnance du 19 septembre 1945 détiennent (directement ou indirectement) plus des deux tiers des droits de vote.

Les statuts de la SCOP devront également respecter les règles de gouvernance de l'article 7-I-4° de l'ordonnance précitée même si dans ce type d'entité, les dirigeants sont élus par les associés salariés pour une durée maximale de quatre à six ans (quatre ans pour les gérants de SARL et les membres du directoire d'une SA, six ans pour les membres du conseil de surveillance, le président et le directeur général de SA).

Les spécificités de fonctionnement des SCOP ne font pas obstacle aux règles de conformité inhérentes à la profession. Cependant leur mode de fonctionnement, susceptible d'évoluer fréquemment à travers les associés qui peuvent entrer et sortir facilement par voie d'apport ou de retrait de leur apport, ainsi que le fait que les dirigeants soient élus, implique une surveillance particulièrement accrue de la part des Conseils régionaux.

Enfin, pour pouvoir prétendre à l'appellation de SCOP, une demande devra être agréée par le ministère du travail. Et chaque année, la société devra, dans les 6 mois de la clôture de son exercice social, communiquer au ministre du travail en certain nombre d'informations sur le suivi de son activité.

■ La SCIC - Société Coopérative d'Intérêt Collectif

Créée par la loi n° 2001- 624 du 17 juillet 2001 portant diverses dispositions d'ordre social, éducatif et culturel, la société coopérative d'intérêt collectif (SCIC) peut concerner tous les secteurs d'activités, dès lors que l'intérêt collectif se justifie par un projet de territoire ou de filière d'activité impliquant un sociétariat hétérogène (multi-sociétariat), que les règles coopératives sont respectées (1 personne = 1 voix), et que la gestion est désintéressée (réinvestissement dans l'activité des excédents).

Trois types d'associés ayant un lien de nature distincte avec la coopérative doivent être obligatoirement présents dans le sociétariat d'une SCIC :

1. Les producteurs de biens ou prestataires de services ;
2. Les bénéficiaires du bien ou du service (clients, fournisseurs, habitants, association d'usagers, etc...) ;
3. Toute autre personne physique ou morale de droit privé ou de droit public n'ayant pas forcément ni un lien de production, ni un lien d'usage direct avec la coopérative.

La SCIC est dirigée par un (ou plusieurs) dirigeant, qui peut être choisi soit parmi les associés, soit à l'extérieur de la SCIC. Dans les assemblées générales d'associés, chaque associé a en principe, le même pouvoir que les autres : "un associé = une voix".

Toutefois, des collèges de vote peuvent être mis en place. Il s'agit d'un procédé (optionnel) de décompte des suffrages en assemblée générale des associés. Trois collèges de vote au minimum doivent être définis. Les statuts fixent les droits de vote affectés à chacun des collèges entre 10 % au minimum et 50 % au maximum. Le recours à cette option devra être prévu dans les statuts.

Le Comité National du Tableau a eu l'occasion de juger que rien n'empêche par principe une société d'expertise comptable d'adopter la forme d'une société coopérative d'intérêt collectif, dès lors qu'elle répond aux dispositions de l'article 7 de l'ordonnance de 1945 :

- La possibilité de mettre en place des collèges de vote peut permettre de respecter les dispositions relatives aux droits de vote des sociétés d'expertise comptable ;
- Les conditions de l'article 2 de la loi n° 2014-856 du 31 juillet 2014 sont suffisamment larges pour englober, en principe, la profession d'expertise comptable (néanmoins, pour chaque espèce, il convient de déterminer dans quelles modalités s'exercera la profession afin de pouvoir apprécier son caractère d'utilité sociale).

Juillet 2016 Répartition des structures (d'exercice et holdings financiers) en fonction des diverses formes juridiques								
SARL	SAS	EURL	SA	SASU	SEL	Sté civile	SCOP	Autres
10 132	4122	2565	2135	655	302	202	18	11
50,30 %	20,46 %	12,73 %	10,60 %	3,25 %	1,50 %	1,00 %	0,08 %	0,05 %

Les experts-comptables peuvent-ils recourir au régime de l'EIRL ou au statut d'auto-entrepreneur pour exercer ?

Il est possible pour un expert-comptable de recourir au statut de l'EIRL. Les textes encadrant l'exercice de la profession ne s'opposent pas à la création d'un patrimoine d'affectation.

En revanche, le régime de l'auto-entrepreneur, instauré par la loi de modernisation de l'économie (LME) n°2008-776 du 4 août 2008, est incompatible avec la profession d'expert-comptable. En effet, ce dispositif est ouvert aux professions libérales dont le régime de retraite est géré par le RSI (Régime social des Indépendants) ou la CIPAV (Caisse Interprofessionnelle de Prévoyance et d'Assurance Vieillesse). Les experts-comptables ayant l'obligation de s'affilier à la CAVEC (Caisse d'Assurance Vieillesse des Experts-Comptables et des Commissaires aux Comptes), ils ne peuvent bénéficier de ce dispositif.

j. Les succursales d'expertise comptable

L'ordonnance du 30 avril 2014 a institué les succursales d'expertise comptable à l'article 7 quinquies de l'ordonnance du 19 septembre 1945 qui prévoit :

« 1.- Les personnes physiques ressortissantes des autres Etats membres de l'Union européenne ou d'autres Etats parties à l'accord sur l'espace économique européen, ainsi que les personnes morales constituées en conformité avec la législation d'un autre Etat membre et ayant leur siège statutaire, leur administration centrale ou leur principal établissement dans l'un de ces Etats membres ou parties à l'accord sur l'espace économique européen, qui y exercent légalement la profession d'expertise comptable, sont admises à constituer, pour l'exercice de leur profession, des succursales qui ne sont pas dotées de la personnalité juridique. Ces

succursales sont seules habilitées à utiliser l'appellation de "succursale d'expertise comptable".

Les succursales ne sont pas membres de l'Ordre des experts-comptables. Elles sont inscrites au tableau.

Leurs travaux sont placés sous la responsabilité d'un expert-comptable, exerçant au sein de la succursale et représentant ordinal spécifiquement désigné à ce titre auprès du Conseil régional de l'ordre des experts-comptables par les personnes mentionnées au I.

II. - Les succursales sont soumises aux dispositions législatives et réglementaires relatives à la profession d'expert-comptable.

III. - Les succursales acquittent des cotisations au même titre et dans les mêmes conditions que les membres de l'ordre. »

Les Etats concernés par l'article 7 quinquies sont :

- Les Etats membres de l'Union européenne au nombre de 28: Allemagne, Autriche, Belgique, Bulgarie, Chypre, Croatie, Danemark, Espagne, Estonie, Finlande, France, Grèce, Hongrie, Irlande, Italie, Lettonie, Lituanie, Luxembourg, Malte, Pays-Bas, Pologne, Portugal, République tchèque, Roumanie, Royaume-Uni, Slovaquie, Slovénie, Suède.
- Les Etats parties à l'accord sur l'espace économique européen au nombre de 3: Islande, Liechtenstein, Norvège.

Les personnes ressortissantes de ces Etats (physiques ou morales) qui y exercent légalement la profession d'expertise comptable peuvent en conséquence demander l'inscription de succursales pour l'exercice de leur profession.

Attention, ces succursales ne sont pas dotées de la personnalité juridique, et ne sont pas membres de l'Ordre. Elles sont en revanche inscrites au tableau et acquittent des cotisations dans les mêmes conditions que les membres de l'Ordre.

2.3. Les structures capitalistiques

a. Les SPEC - Sociétés de Participations d'Expertise Comptable

L'ordonnance du 30 avril 2014 a quelque peu modifié les dispositions relatives aux sociétés de participations d'expertise comptable concernant

notamment leur objet ainsi que les personnes pouvant les constituer (tout comme pour les structures d'exercice).

Si leur objet social se limitait exclusivement jusqu'alors à la prise de participations dans des sociétés d'expertise comptable, l'article 7-II modifié de l'ordonnance du 19 septembre 1945 prévoit qu'elles ont pour objet principal la détention de titres des sociétés d'expertise comptable ainsi que la participation à tout groupement de droit étranger ayant pour objet l'exercice de la profession d'expert-comptable.

Elles peuvent, par ailleurs, avoir des activités accessoires en relation directe avec leur objet et destinées exclusivement aux sociétés ou aux groupements dont elles détiennent des participations.

Ces sociétés doivent respecter les conditions mentionnées au I et donc en l'occurrence :

- adopter l'une des formes de sociétés autorisées par l'ordonnance, soit des sociétés dotées de la personnalité morale, à l'exception des formes juridiques qui confèrent à leurs associés la qualité de commerçant ;
- respecter les règles de détention des droits de vote, soit plus des deux tiers réservés aux personnes physiques ou morales exerçant légalement la profession d'expert-comptable dans un Etat membre de l'Union européenne ou dans un Etat partie à l'accord sur l'Espace économique européen ;
- respecter les règles de gouvernance.

b. Les SPFPL - Sociétés de Participations Financières de Professions Libérales

Les sociétés de participations financières de professions libérales (SPFPL) sont l'objet du titre IV de la loi n° 90-1258 du 31 décembre 1990, relative à l'exercice sous forme de sociétés des professions libérales soumises à un statut législatif ou réglementaire ou dont le titre est protégé et aux sociétés de participations financières de professions libérales, et plus précisément des articles 31-1 et 31-2.

La loi n° 2015-990 du 6 août 2015 pour la croissance, l'activité et l'égalité des chances économiques a complété le régime des SPFPL mono et pluri-professionnelles.

■ Les SPFPL mono-professionnelles

La constitution de sociétés de participations financière de profession libérale (SPFPL) mono-professionnelle est prévue par l'article 31-1 de la loi du 31 décembre 1990, modifié par la loi du 6 août 2015.

Ces dispositions prévoient que des personnes physiques ou morales françaises ou membres de l'UE ou d'un Etat membre à l'accord sur l'espace économique européen ou de la confédération suisse, exerçant dans ces Etats une activité réglementée et dès lors que, pour les personnes morales, la détention directe ou indirecte du capital et des droits de vote de ces dernières, est conforme aux exigences de la loi de 1990, peuvent créer des sociétés de participations financières dont l'objet est :

- la détention des parts ou d'actions de sociétés d'exercice libéral (SEL) ayant elle-même pour objet l'exercice d'une même profession (ex : de médecin, ou de pharmacien, ou d'avocats, ou de notaires ou d'experts-comptables) ;
- la participation à tout groupement de droit étranger ayant pour objet l'exercice de la même profession ;
- toute autre activité que la détention de participations sous réserve que celle-ci soit destinée exclusivement aux sociétés ou groupements dont elles détiennent des participations.

Leur dénomination doit être suivie de la profession exercée par les associés majoritaires.

Ces SPFPL peuvent prendre une forme commerciale (SARL, SA, SAS, SCA).

La SPFPL mono-professionnelle repose sur des règles juridiques particulières en termes de détention du capital et de droits de vote, puisque plus de la moitié du capital et des droits de vote doit être détenue par des personnes exerçant la même profession que celle exercée par les sociétés faisant l'objet de la détention des parts ou actions. Le complément peut être détenu par les personnes listées au second alinéa du 2 de l'article 31-1 précité.

Les gérants, le président, les dirigeants, le président du conseil d'administration, les membres du directoire, le président du conseil de surveillance et les directeurs généraux, ainsi que les deux tiers au moins des membres du conseil d'administration ou du conseil de surveillance de la société par actions simplifiée, doivent être choisis parmi les associés majoritaires. Cette règle est plus stricte que celle prévue par l'ordonnance du 19 septembre 1945.

Depuis le décret n°2012-690 du 7 mai 2012, cette forme de société est ouverte aux experts-comptables (texte intégré au décret n°2012-432 du 30 mars 2012, articles 198 à 209).

Ces SPFPL sont inscrites sur une liste spéciale du tableau et doivent adresser à l'ordre professionnel dont elle relève une fois par an, un état de la composition de leur capital social.

Le décret fixe les règles de constitution et de fonctionnement de la société, l'inscription au tableau de l'Ordre des experts-comptables, ainsi que le régime de la dissolution-liquidation éventuelle.

A noter que si ce texte prévoit l'existence d'un contrôle qualité de ces structures, ces dernières ne peuvent cependant faire l'objet de poursuites disciplinaires (art. 114 du décret du 30 mars 2012).

Les sociétés « cibles » étant exclusivement des SEL, très peu nombreuses dans la profession, le dispositif a une application limitée en pratique.

Le décret n°2016-877 du 29 juin 2016 a supprimé l'article 196 du décret du 30 mars 2012, redondant avec les dispositions de la loi du 31 décembre 1990 qui limitent la détention du capital.

En outre, le décret précise à l'article 199 le champ d'application de la loi précitée :

« Sont regardés comme répondant aux exigences des premiers alinéas du I et du II de l'article 31-1 de la loi du 31 décembre 1990 susvisée:

1° Les professionnels de l'expertise comptable, les sociétés d'expertise comptable et les associations de gestion et de comptabilité, respectivement mentionnés à l'article 2, au I de l'article 7 et au III de l'article 7 ter de l'ordonnance du 19 septembre 1945 susvisée, inscrits au tableau de l'ordre ou à sa suite;

2° Les salariés d'association de gestion et de comptabilité autorisés sur le fondement des articles 83 ter et 83 quater de la même ordonnance et les personnes exerçant en France sur le fondement de l'article 26 de la même ordonnance, inscrits au tableau de l'ordre ou à sa suite ».

■ Les SPFPL pluri-professionnelles

En modifiant et complétant la loi n°90-1258 du 31 décembre 1990 relative à l'exercice sous forme de sociétés des professions libérales soumises à un statut législatif ou réglementaire, la loi du 28 mars 2011 a ouvert la possibilité à plusieurs professions de se regrouper dans une même entité

capitalistique. Un décret d'application du 19 mars 2014 est venu compléter le dispositif.

Le décret n°2016-879 du 29 juin 2016 modifie certaines dispositions du 19 mars 2014. Il tire les conséquences de l'article 31-2 (modifié par la loi Macron) de la loi du 31 décembre 1990, en supprimant les dispositions du décret de 2014 qui pouvaient être regardées comme conditionnant l'immatriculation de la société à son inscription au tableau de chacune des professions concernées.

L'objet de la SPFPL pluri-professionnelle prévue par l'article 31-2 de la loi du 31 décembre 1990, modifié par la loi du 6 août 2015 et l'ordonnance n°2016-394 du 31 mars 2016, est :

- la détention des parts ou d'actions de sociétés d'exercice libéral ou de sociétés commerciales ayant pour objet l'exercice de deux ou plusieurs des professions d'avocat, d'avocat conseil près le Conseil d'Etat ou la Cour de cassation, de notaire, d'huissier de justice, de commissaire-priseur judiciaire, d'expert-comptable, d'administrateur judiciaire, de mandataire judiciaire, de commissaire aux comptes ou de conseil en propriété industrielle ;
- la participation à tout groupement de droit étranger ayant pour objet l'exercice de l'une ou de plusieurs de ces professions.

L'article 31-2 faisant le lien avec l'article 31-1 dans son premier alinéa (« *Les sociétés de participations financières mentionnées à l'article 31-1 peuvent également avoir pour objet* »), il est permis de considérer que l'extension de l'objet social vaut également pour les SPFPL pluri-professionnelles. Ainsi, celles-ci peuvent également exercer toute autre activité que la détention de participations sous réserve que celle-ci soit destinée exclusivement aux sociétés ou groupements dont elles détiennent des participations.

La SPFPL pluri-professionnelle repose également sur des règles juridiques particulières en termes de détention du capital et de droits de vote.

En effet, plus de la moitié du capital et des droits de vote doivent être détenus par des personnes exerçant la ou les mêmes professions que celles exercées par les sociétés faisant l'objet d'une prise de participation.

Lorsqu'au moins une des sociétés faisant l'objet d'une prise de participation exerce une profession juridique ou judiciaire, cette partie majoritaire du capital et des droits de vote peut également être détenu par toute autre personne admise à détenir la majorité du capital social et des droits de vote de ladite société.

Le complément de capital peut ainsi être détenu par :

- des personnes physiques ou morales exerçant la ou les professions constituant l'objet social de ces sociétés, sous réserve, s'agissant des personnes morales, du caractère civil de leur objet social et de la détention exclusive du capital et des droits de vote par des membres et anciens membres de professions libérales soumises à un statut législatif ou réglementaire ou dont le titre est protégé, ainsi que leurs ayants droit ;
- pendant un délai de dix ans, des personnes physiques qui, ayant cessé toute activité professionnelle, ont exercé cette ou ces professions au sein de l'une de ces sociétés ;
- les ayants droit des personnes physiques mentionnées ci-dessus pendant un délai de cinq ans suivant leur décès ;
- des personnes exerçant l'une des professions d'avocat, d'avocat conseil près le Conseil d'Etat ou la Cour de cassation, de notaire, d'huissier de justice, de commissaire-priseur judiciaire, d'expert-comptable, d'administrateur judiciaire, de mandataire judiciaire, de commissaire aux comptes ou de conseil en propriété industrielle;
- des ressortissants des États membres de l'Union européenne, des autres États parties à l'accord sur l'Espace économique européen ou de la Confédération suisse, qui exercent en qualité de professionnel libéral, dans l'un de ces États membres ou parties ou dans la Confédération suisse, une activité soumise à un statut législatif ou réglementaire ou subordonnée à la possession d'une qualification nationale ou internationale reconnue et dont l'exercice constitue l'objet social de l'une des sociétés ou de l'un des groupements faisant l'objet d'une prise de participation.

Cependant, lorsque la SPFPPL a pour objet la détention de parts ou d'actions de sociétés exerçant deux ou plusieurs des professions juridiques ou judiciaires, une règle de détention de la partie majoritaire du capital social et des droits de vote s'ajoute à celle fixée par le point II de l'article 31-2.

Il est ainsi prévu au point III de l'article que, dans ce cas, le capital social et les droits de vote peuvent être détenus par toute personne, établie en France ou mentionnée au 6° du B du I de l'article 5, exerçant une ou plusieurs des professions juridiques ou judiciaires.

Il s'agit de toute personne physique ou morale légalement établie dans un autre Etat membre de l'Union européenne ou partie à l'accord sur l'Espace économique européen ou dans la Confédération suisse qui exerce, dans l'un de ces Etats, une activité soumise à un statut législatif ou réglementaire

ou subordonnée à la possession d'une qualification nationale ou internationale reconnue et dont l'exercice constitue l'objet social de la société et, s'il s'agit d'une personne morale, qui répond, directement ou indirectement par l'intermédiaire d'une autre personne morale, aux exigences de détention du capital et des droits de vote prévues par la présente loi.

La gouvernance de ces holdings doit être dévolue aux personnes exerçant les mêmes professions que celles exercées par les sociétés cibles, et lorsqu'au moins une des sociétés cible exerce une profession juridique ou judiciaire, par toute personne admise à détenir la majorité du capital et des droits de vote de ladite société. Cette règle concerne les gérants, le Président et les dirigeants de la société par actions simplifiée, le Président du conseil d'administration, les membres du directoire, le Président du conseil de surveillance et les directeurs généraux ainsi que les deux tiers au moins des membres du conseil d'administration ou du conseil de surveillance.

2.4. Les structures d'exercice associatif

Bien que par le passé, la réglementation relative à la profession d'expertise comptable précisait que cette profession ne pouvait être exercée que par des experts-comptables et des sociétés d'expertise comptable inscrits au tableau de l'ordre, les CGA (centres de gestions agréés) d'agriculteurs dès 1974, puis d'artisans et de commerçants dès 1977 ont été, par dérogation, habilités à tenir la comptabilité de leurs membres.

Toutefois, cette mission ne pouvait être exercée que dans des conditions limitatives qui dépendaient notamment de l'importance du chiffre d'affaires ou de l'activité exercée par l'entreprise adhérente du centre.

Ainsi, outre les centres habilités réservés aux agriculteurs régis par des dispositions spéciales, les CGAH (centres de gestion agréés et habilités) pouvaient tenir ou centraliser, sous certaines conditions, les documents comptables de leurs adhérents sous réserve que, au moment de l'adhésion, leur chiffre d'affaires n'excède pas 80 % des limites prévues au I de l'article 302 septies, A du CGI.

Afin de clarifier les règles d'accès au marché de la comptabilité, l'Ordonnance du 19 septembre 1945 a été modifiée en mars 2004 pour autoriser l'exercice de l'activité d'expertise comptable sous forme associative au sein d'associations de gestion et de comptabilité (AGC).

Les centres de gestion agréés et habilités ont eu jusqu'au 31 décembre 2009 (initialement 31 décembre 2008) pour se transformer en AGC. À compter de cette date, seuls ces deux modes d'exercice de l'expertise

comptable (expert-comptable et associations de gestion de comptabilité) sont désormais possibles.

Les missions d'assistance à la gestion (CGA proprement dit) et de tenue de la comptabilité réalisées par les CGAH doivent, depuis le 1^{er} janvier 2010, s'exercer au sein de structures distinctes.

Ces AGC qui peuvent exercer leur activité sans limitation de chiffre d'affaires ou de secteur socio-professionnel de leur clientèle, sont soumises aux mêmes règles déontologiques et professionnelles que les experts-comptables.

Pour pouvoir être inscrites au tableau de l'Ordre et exercer des activités réglementées, ces AGC doivent présenter un dossier à la Commission nationale d'inscription dite 42 bis, composée des représentants de l'Ordre des experts-comptables et des fédérations représentatives.

Les associations ayant pour objet l'activité d'expertise comptable sont seules habilitées à utiliser l'appellation « association de gestion et de comptabilité ».

Les articles 7 ter et 83 de l'ordonnance ont mis en place un dispositif permettant la création d'association de gestion et de comptabilité.

Le dispositif transitoire de l'article 83 de l'ordonnance destiné aux anciens CGAH est clos depuis mai 2009. Il a permis aux centres de gestion agréés et habilités de demander pendant quatre ans, l'inscription au tableau d'associations de gestion et de comptabilité issues de leur transformation.

Il existait également une possibilité de transformation ouverte aux OGA et associations agréées existant au 1^{er} janvier 2008, en vertu de l'article 83 sexies de l'ordonnance du 19 septembre 1945. Ouverte pour une période de trois ans depuis le 1^{er} janvier 2010, cette possibilité a pris fin au 31 décembre 2013.

L'article 7 ter de l'ordonnance du 19 septembre 1945 prévoit que des AGC peuvent toujours être créés à l'initiative soit de chambres de commerce et d'industrie, de chambres de métiers ou de chambres d'agriculture, soit d'organisations professionnelles d'industriels, de commerçants, d'artisans, d'agriculteurs, ou de profession libérale. Ces associations doivent justifier d'au moins trois cents adhérents au moment de leur inscription.

DEUXIÈME PARTIE

LES MODALITÉS D'EXERCICE DE LA PROFESSION



CHAPITRE 1 ■ LES MISSIONS DE L'EXPERT-COMPTABLE

L'ordonnance n° 45-2138 du 19 septembre 1945 réglemente l'exercice de la profession comptable. Elle a été modifiée à plusieurs reprises dont dernièrement par la loi n° 2015-990 du 6 août 2015 pour la croissance, l'activité et l'égalité des chances économiques, dite loi Macron.

La réglementation professionnelle permet de garantir l'exercice de la profession en évitant que certains manquements ou incompétences n'affectent les clients dans leurs droits.

Les professionnels peuvent exercer différentes missions (l'objet principal de leur activité devant rester l'expertise comptable).

L'ordonnance de 1945 délimite tout d'abord un périmètre d'activités entrant dans la prérogative d'exercice des experts-comptables qui ne sauraient être dispensées par des non experts-comptables (dès lors que le client ne souhaite pas tenir sa comptabilité lui-même).

Les professionnels peuvent également exercer d'autres missions énumérées à l'article 2 de l'ordonnance ainsi que des missions dites légales prévues par des législations particulières.

Enfin, certaines missions mentionnées à l'article 22 de l'ordonnance ne peuvent être effectuées que sous certaines conditions.

1. Missions autorisées

Les missions pouvant être exercées par les professionnels peuvent être classées en quatre catégories :

- les missions faisant l'objet de la prérogative d'exercice ;
- les autres missions prévues par l'article 2 de l'ordonnance ;
- les missions légales prévues par des législations spécifiques ;
- les missions prévues par l'article 22 de l'ordonnance.

Pour visualiser les conditions de réalisation de ces différentes missions, voir l'arbre de décision en fin de chapitre.

1.1. Prérogative d'exercice

■ Article 2 de l'ordonnance du 19 septembre 1945

L'article 2 de l'ordonnance dispose qu'est expert-comptable celui qui fait « profession habituelle de réviser et d'apprécier les comptabilités des entreprises et organismes auxquels il n'est pas lié par un contrat de travail. Il est également habilité à attester la régularité et la sincérité des bilans et des comptes de résultats.

L'expert-comptable fait aussi profession de tenir, centraliser, ouvrir, arrêter, surveiller, redresser et consolider les comptabilités des entreprises et organismes auxquels il n'est pas lié par un contrat de travail.

L'expert-comptable peut aussi organiser les comptabilités et analyser par les procédés de la technique comptable la situation et le fonctionnement des entreprises et organismes sous leurs différents aspects économique, juridique et financier.

Il fait rapport de ses constatations, conclusions et suggestions.

L'expert-comptable peut aussi accompagner la création d'entreprise sous tous ses aspects comptables ou à finalité économique et financière.

Les membres de l'Ordre, les succursales et les associations de gestion et de comptabilité peuvent assister, dans leurs démarches déclaratives à finalité fiscale, sociale et administrative, les personnes physiques qui leur ont confié les éléments justificatifs et comptables nécessaires auxdites démarches ».

Les deux premiers alinéas de l'article 2 de l'ordonnance définissent les prérogatives d'exercice, ce qui induit que ces missions ne peuvent pas être réalisées par d'autres professionnels que les experts-comptables, les sociétés d'expertise comptable, les AGC (et les salariés des articles 83 ter et 83 quater de l'ordonnance de 1945), les professionnels inscrits au titre de l'article 26-1 de l'ordonnance et les succursales d'expertise comptable (sous peine d'être visé par la sanction du délit d'exercice illégal).

Les alinéas suivants de l'article 2 sont relatifs aux missions relevant de la libre concurrence.

1.2. Autres missions de l'article 2 de l'ordonnance

Il s'agit à titre d'exemple :

- des missions auprès des particuliers : le dernier alinéa de l'article 2 de l'ordonnance autorise les professionnels à assister leurs clients ou adhérents dans la réalisation matérielle de leurs déclarations fiscales, sociales et administratives ;
- des missions d'accompagnement à la création d'entreprise.

Les banques peuvent-elles proposer à leurs clients de remplir leurs déclarations fiscales ISF ?

Oui. Même si le dernier alinéa de l'article 2 de l'ordonnance du 19 septembre 1945 permet aux experts-comptables d'assister les personnes physiques dans leurs démarches déclaratives à finalité fiscale, sociale et administrative, cette mission ne relève pas d'une prérogative d'exercice ou d'un monopole. Elle peut donc être réalisée par d'autres professionnels même non réglementés. Les banques peuvent, sous leur entière responsabilité, remplir cette mission.

1.3. Missions légales

Toutes les missions des experts-comptables ne sont pas listées dans l'ordonnance de 1945. Certaines législations ou textes réglementaires ont expressément confiées aux experts-comptables des missions dites « légales ».

Citons à titre d'exemple :

- l'assistance aux comités d'entreprise (Code du travail, article L 2323-8 et suivants) ;
- la mission de présentation des comptes de campagne (Code électoral, article 52-12) ;
- l'attestation de l'expert-comptable en matière de contrôle de la gestion des émetteurs de titres-restaurants (Code du travail, article R 3262-33) ;
- la délivrance du visa fiscal (articles 1649 quater L et M du code général des impôts) ;
- les attestations des déclarations des producteurs adhérents d'éco-organismes en charge du traitement des déchets d'équipements

électriciens et électroniciens professionnels éco folio etc. (article L.541-10-1 du Code de l'environnement) ;

- l'évaluation du patrimoine d'affectation dans le cadre de la création d'une EIRL (article L. 526-10 du code de commerce) ;
- le conseil en investissement financier (articles L 541-1 et L 531-2 du code monétaire et financier) ;
- la mission de tiers de confiance (article 170 ter du Code général des impôts).

1.4. Missions soumises à conditions de l'article 22

■ Article 22 de l'ordonnance du 19 septembre 1945

« L'activité d'expertise comptable est incompatible avec toute occupation ou tout acte de nature à porter atteinte à l'indépendance de la personne qui l'exerce en particulier :

Avec tout emploi salarié, sauf chez un autre membre de l'ordre, chez un membre de la compagnie nationale des commissaires aux comptes, dans une succursale ou dans une association de gestion et de comptabilité ;

Avec toute activité commerciale ou acte d'intermédiaire autre que ceux que comporte l'exercice de la profession, sauf s'il est réalisé à titre accessoire et n'est pas de nature à mettre en péril l'exercice de la profession ou l'indépendance des associés experts-comptables ainsi que le respect par ces derniers des règles inhérentes à leur statut et à leur déontologie. Les conditions et limites à l'exercice de ces activités et à la réalisation de ces actes sont fixées par les normes professionnelles élaborées par le Conseil supérieur de l'ordre et agréées par arrêté du ministre chargé de l'économie ;

Avec tout mandat de recevoir, conserver ou délivrer des fonds ou valeurs ou de donner quittance, sauf si l'opération s'effectue à titre accessoire et par les comptes ouverts dans les livres d'un fonds de règlement créé à cet effet, dans des conditions fixées par décret. Le décret définit les modalités de fonctionnement et de contrôle de ce fonds. Un commissaire aux comptes et un commissaire aux comptes suppléant sont désignés pour contrôler le respect par le fonds de l'ensemble des règles et obligations applicables, outre les dispositions du titre II du livre VIII du code de commerce. Le commissaire aux comptes peut se faire communiquer tous les documents et renseignements nécessaires à sa mission. A l'issue de ses opérations de contrôle, il en fait rapport à l'assemblée du fonds de règlement des experts-comptables. Toutefois, si la délivrance de fonds

correspond au paiement de dettes fiscales ou sociales pour lequel un mandat a été confié au professionnel, elle peut être effectuée directement sans transiter par le fonds précité.

Il est en outre interdit aux membres de l'ordre, aux succursales et aux associations de gestion et de comptabilité, ainsi qu'à leurs salariés mentionnés à l'article 83 ter et à l'article 83 quater d'agir en tant qu'agent d'affaires, d'assumer une mission de représentation devant les tribunaux de l'ordre judiciaire ou administratif, d'effectuer des travaux d'expertise comptable, de révision comptable ou de comptabilité pour les entreprises dans lesquelles ils possèdent directement ou indirectement des intérêts substantiels.

Ils peuvent toutefois accepter, sous le contrôle du conseil régional dont ils relèvent et dans les conditions fixées par le règlement intérieur de l'ordre des experts-comptables, tout mandat social dans toute société, groupement ou association, dès lors que ce mandat n'est pas de nature à porter atteinte à leur indépendance, ainsi que les missions d'expert qui leur sont confiées, les fonctions d'arbitre et celles de commissaire aux comptes dans les conditions prévues au livre VIII du code de commerce.

Ils peuvent également, sans pouvoir en faire l'objet principal de leur activité :

1° Effectuer toutes études ou tous travaux d'ordre statistique, économique, administratif, ainsi que tous travaux et études à caractère administratif ou technique, dans le domaine social ou fiscal, et apporter, dans ces matières, leur avis devant toute autorité ou organisme public ou privé qui les y autorise ;

2° Donner des consultations, effectuer toutes études ou tous travaux d'ordre juridique, fiscal ou social et apporter, dans ces matières, leur avis devant toute autorité ou organisme public ou privé qui les y autorise, mais seulement s'il s'agit d'entreprises dans lesquelles ils assurent des missions d'ordre comptable ou d'accompagnement déclaratif et administratif de caractère permanent ou habituel ou dans la mesure où lesdites consultations, études, travaux ou avis sont directement liés aux travaux comptables dont ils sont chargés.

Les interdictions ou restrictions édictées par les cinq alinéas précédents s'étendent aux employés salariés des membres de l'ordre, des succursales et des associations de gestion et de comptabilité, et à toute personne agissant pour leur compte ou ayant avec eux des liens ou intérêts communs.

Les membres de l'ordre et les dirigeants, administrateurs et salariés des associations de gestion et de comptabilité peuvent participer à

l'enseignement professionnel : toutefois, sauf pour les professeurs de l'enseignement public, les missions définies à l'article 2 ci-dessus doivent demeurer l'objet principal de leur activité. Ils peuvent procéder à des travaux et études de statistiques et de documentation économique pour le compte des entreprises privées et des organismes professionnels. »

L'article 22 de l'ordonnance précise ainsi un certain nombre de missions pouvant être proposées par les experts-comptables à leurs clients dès lors qu'elles ne portent pas atteinte à leur indépendance.

Les experts-comptables peuvent manier directement des fonds pour le paiement de dettes fiscales ou sociales ou en passant par les comptes d'un fonds de règlement pour les autres dettes (attente de publication du décret détaillant les modalités de fonctionnement et de contrôle du fonds). Il leur est possible d'effectuer de l'enseignement professionnel. Ils peuvent accepter des missions d'expertise (judiciaire ou amiable) ou d'arbitrage.

Depuis la loi du 23 juillet 2010, les experts-comptables peuvent également, dans le principe, effectuer des activités commerciales et des actes d'intermédiaire hors champ d'exercice de la profession, dès lors que ces activités respectent le principe d'indépendance ainsi que les règles inhérentes au statut et à la déontologie et demeurent accessoires.

Une norme professionnelle doit cependant fixer les modalités de réalisation de ces activités et préciser la notion d'accessoire. En l'absence de publication de cette dernière, ces activités ne sont pas encore ouvertes aux experts-comptables.

a. Les avancées de la loi Macron

Les alinéas 7, 8 et 9 de l'article 22 de l'ordonnance du 19 septembre 1945, modifiés par la loi du 6 août 2015 dite Macron, ouvrent les conditions de réalisation de certaines missions couramment proposées par les experts-comptables.

■ Les études et travaux non juridiques

Les experts-comptables peuvent désormais effectuer « *toutes études ou tous travaux d'ordre statistique, économique, administratif, ainsi que tous travaux et études à caractère administratif ou technique, dans le domaine social et fiscal* » **sans nécessité d'avoir une autre mission, comptable ou non comptable, pour le client.** Il s'agit là d'une nouveauté qui allège les modalités de réalisation de ce type de missions.

La seule condition fixée par l'alinéa 7 de l'article 22 modifié est que ces missions ne constituent pas l'objet principal de l'activité du cabinet.

- Il est donc désormais possible d'établir des bulletins de paie pour des nouveaux clients sans autre mission ou pour des clients pour lesquels le cabinet réalise une autre mission qui n'est pas de nature comptable.
- Un cabinet peut procéder à des déclarations fiscales ou sociales pour un client sans autre mission.

Quelles sont les missions correspondant aux « travaux et études à caractère administratif ou technique, dans le domaine social et fiscal » ?

Cette notion de « travaux et études à caractère administratif ou technique, dans le domaine social et fiscal » fait référence à des missions dont le contenu n'a pas de caractère juridique. Ces missions sont donc à distinguer des consultations juridiques et rédactions d'actes juridiques réalisées dans ces mêmes domaines dont les conditions de réalisation sont définies par l'alinéa 9 de l'article 22 (voir ci-après).

Il s'agit notamment dans le domaine fiscal, sans que cette liste soit limitative, des prestations suivantes :

- Mandat fiscal (notamment dans le cadre d'opération de TVA intra-communautaire);
- Gestion fiscale de groupe ;
- Contrôle des rôles émis par l'administration ;
- Contrôle de la conformité fiscale du système d'information ;
- Opérations sur le FEC (fichier des écritures comptables) ;
- Demandes d'évaluation d'entreprises ou de titres de société pour l'établissement de la déclaration ISF ou en cas de donation ;
- Réponse à une demande de toute nature émanant de l'administration fiscale ;
- Assistance dans la rédaction d'une réclamation fiscale ou en cas de contrôle fiscal ;
- Attestation à caractère fiscal (préfinancement CICE etc.) ;
- Aide sur les crédits d'impôts (CIR...) ;
- Contrôle des règles de facturation ;

- Actions de formations fiscales réalisées à la demande d'entreprises clientes (notamment en présence de nouveaux dispositifs fiscaux type CICE ou d'une nouvelle loi de finances...) ;
- Campagnes d'informations fiscales auxquelles participent fréquemment les experts-comptables.

Dans le domaine social, il peut s'agir des prestations suivantes (liste indicative) :

- Administration sociale :
 - Aide au recrutement (définition des besoins, conduite d'entretien, validation des aptitudes et compétences) ;
 - Formalités administratives à l'embauche (déclaration unique d'embauche, affiliation aux caisses) ;
 - Formation professionnelle continue ;
 - Établissement des bulletins de paie ;
 - Établissement des déclarations de cotisations sociales ;
 - Réponses aux demandes d'informations de tous organismes sociaux.
- Conseils en organisation sociale :
 - Assistance dans l'établissement des procédures internes relatives au suivi des dossiers des salariés : mise en place d'un manuel de procédures et constitution d'un dossier salarié type
 - Assistance dans le choix d'un logiciel de paie et/ou à la mise à jour du paramétrage d'un logiciel interne :
 - définition des besoins ;
 - établissement du cahier des charges ;
 - aide au choix du prestataire ;
 - assistance à la mise en place et au paramétrage.
 - Assistance dans la mise en place de documents / procédures / représentation du personnel :
 - participation à l'élaboration d'un règlement intérieur ;
 - assistance à la mise en place de délégués du personnel ;
 - gestion des élections.
- Bilan économique :
 - Etude et mise en place, contrôle ;
 - Création d'un tableau de bord social et de données analytiques :
 - mise en place de données analytiques ;
 - recensement des indicateurs clés ;

- formalisation du tableau de bord ;
- élaboration du bilan social du salarié et suivi.
- Evaluation du passif social :
 - analyse des composants du passif social ;
 - chiffrage après choix ou validation de différentes hypothèses ;
 - traitement comptable.
- Gestion prévisionnelle de l'emploi :
 - à partir des objectifs de développement économique de l'entreprise, du secteur, réflexion sur la politique d'emploi (recrutement, sous-traitance, licenciement, préretraite, reconversion...).
- Etablissement des budgets prévisionnels salariaux
- Bilan social :
 - Assistance dans l'établissement du bilan social obligatoire (pour les entreprises de plus de 300 salariés) ou facultatif ;
 - Choix d'un système de rémunération des dirigeants ;
 - Analyse des composants de la rémunération directe et indirecte (actionnariat, dividendes, retraite et prévoyance intéressement, avantages en nature, avantages divers, rémunération du conjoint...) ;
 - Optimisation de la politique de rémunération.

A noter que sont également réalisables par les experts-comptables des « **études ou travaux d'ordre statistique, économique ou administratif ne relevant pas du domaine fiscal ou social** », sans obligation d'avoir une autre mission (quelle qu'elle soit) pour le client.

Il peut s'agir ainsi de travaux ou études réalisés dans le cadre d'une mission de conseil en organisation de l'entreprise cliente, de conseil en gestion ou de missions informatiques.

Les missions détaillées ci-dessous sont des exemples non limitatifs :

- Conseil en organisation générale :
 - Aide à la définition de la politique générale
 - Organigramme, structure, définition de fonctions
 - Décentralisation, implantation, regroupements, diversification
- Conseil en organisation administrative :
 - Liaisons interservices, circuit des documents et de l'information
 - Mécanisation des opérations, choix du matériel
 - Assistance au recrutement

- Informatisation
- Analyse et organisation de circuits
- Conseil en organisation commerciale :
 - Aide à la définition de la politique et de l'organisation commerciales
 - Étude de prix
 - Exportation, statistiques commerciales
- Relations avec les organismes bancaires et financiers :
 - Constitution de dossiers dans le cadre de créations et d'implantations d'entreprise
 - Analyse de structure financière
 - Établissement de plans de trésorerie
 - Construction de plans de financement à moyen et long termes
 - Choix des modes de financement et établissement de dossiers de crédit
 - Tableau d'emplois et de ressources (historique et prévisionnel)
- Mise en place d'un système informatique :
 - Étude d'opportunité
 - Rédaction d'un cahier des charges de consultation
 - Dépouillement des offres

■ Les prestations juridiques

En matière juridique, notamment dans le domaine fiscal ou social, la loi Macron a apporté quelques nouveautés aux conditions de réalisation de certaines prestations.

L'article 22, alinéa 9, fait référence aux notions de « consultations et études ou travaux d'ordre juridique, fiscal ou social ».

Cet article s'apprécie en effet au regard de l'article 59 de la loi n°71-1130 du 31 décembre 1971 qui encadre la réalisation des consultations juridiques et la rédaction d'actes sous seing privé pour autrui. Cet article prévoit ainsi que, hors professions juridiques et judiciaires qui ont un monopole en la matière, les personnes exerçant une activité professionnelle réglementée peuvent, dans les limites autorisées par la réglementation qui leur est applicable, donner des consultations juridiques relevant directement de leur activité principale et rédiger des actes sous seing privé qui constituent l'accessoire direct de cette activité.

Les nouvelles conditions fixées par l'alinéa 9 de l'article 22 sont la transcription des conditions de réalisation des consultations juridiques et des actes sous seing privé, fixées par l'article 59.

Ainsi, les notions de consultations et « d'études ou travaux d'ordre juridique, fiscal ou social » contenues dans l'ordonnance de 1945 doivent être entendues comme faisant référence aux consultations (à distinguer du simple conseil) et aux rédactions d'actes sous seing privé.

Rappelons ce que l'on entend par « consultations juridiques et rédactions d'acte juridiques ». Une consultation juridique peut être définie comme une « prestation intellectuelle personnalisée qui tend à fournir un avis concourant, par les éléments qu'il apporte, à la prise de décision du bénéficiaire de la consultation. Elle se distingue de l'information à caractère documentaire qui consiste à renseigner un interlocuteur sur l'état du droit ou de la jurisprudence relativement à un problème donné » (rép. min. n° 43342 : JOAN Q, 8 juin 1992, p. 2523). Les actes sous seing privé sont, quant à eux, des actes juridiques écrits, établis par les parties elles-mêmes sous leur seule signature sans l'intervention d'un officier public.

Ces missions, depuis la loi Macron, peuvent être réalisées par les experts-comptables, aux conditions cumulatives suivantes :

- elles ne doivent pas être l'objet principal de l'activité globale du cabinet ;
- elles doivent également être faites pour des entreprises dans lesquelles le professionnel assure également des missions d'ordre comptable ou d'accompagnement déclaratif et administratif de caractère permanent ou habituel ;

Cette notion d'entreprises clientes doit être entendue dans une conception économique large.

La notion « d'accompagnement déclaratif et administratif » est nouvelle et ouvre des possibilités pour proposer ces prestations juridiques aux clients. Il n'est plus nécessaire que l'expert-comptable ait une mission comptable pour le client à qui il propose une consultation juridique ou une rédaction d'acte.

Si la seconde condition n'est pas remplie, les consultations et actes doivent être directement liés aux travaux comptables dont le professionnel est chargé ; cela veut dire que la mission juridique envisagée doit être en lien avec des travaux comptables réalisés pour le client.

Il est donc désormais possible de rédiger un contrat de travail pour tout client pour lequel l'expert-comptable a une mission d'établissement de bulletins de paie et/ou de déclarations URSSAF.

Dans le prolongement de la mission d'accompagnement à la création d'entreprise, l'expert-comptable peut également proposer à un nouveau client l'ensemble des prestations juridiques.

Il n'est pas pertinent de parler de missions « accessoires » des experts-comptables pour faire référence à toutes les missions ouvertes par l'article 22 de l'ordonnance et notamment aux prestations juridiques.

En effet, l'ordonnance de 1945 n'utilise ce terme que dans l'alinéa 3 de l'article 22 relatif aux activités commerciales et actes d'intermédiaires et dans l'alinéa 4 relatif au maniement de fonds.

Les alinéas 7 à 9 de ce même article issus de la loi Macron ne font référence qu'à la notion « d'objet principal de l'activité » et à l'exigence de l'existence d'autres missions pour le client ou de lien avec des travaux comptables.

■ Les missions non listées dans l'article 22

Le premier alinéa de l'article 22, en posant le principe de l'incompatibilité de certaines missions avec l'expertise comptable lorsqu'elles sont de nature à porter atteinte à l'indépendance, donne au fil de ses alinéas, une liste d'exemples qui n'est **pas limitative** comme en atteste l'emploi des termes « en particulier » (« *l'activité d'expertise comptable est incompatible avec toute occupation ou tout acte de nature à porter atteinte à l'indépendance de la personne qui l'exerce en particulier : ...* »).

Restent donc ouverts aux professionnels différentes missions non détaillées dans l'article 22 ou dans l'ordonnance du 19 septembre 1945, dès lors qu'elles ne portent pas atteinte à l'indépendance, et ce en conformité avec la directive services (voir développement ci-après et tableau qui suit).

Quid de la conformité des dispositions introduites par la loi Macron dans l'ordonnance avec la directive n° 2006/123/CE du 12 décembre 2006 relative aux services dans le marché intérieur?

L'article 22 de l'ordonnance du 19 septembre 1945 semble limiter la possibilité, pour les experts-comptables, de réaliser certaines missions. Il n'est pas certain que ces restrictions soient compatibles avec les dispositions de la directive services.

Ainsi l'article 25 de la directive prévoit que les Etats membres doivent veiller «à ce que les prestataires ne soient pas soumis à des exigences qui les obligent à exercer exclusivement une activité spécifique ou qui limitent l'exercice conjoint ou en partenariat d'activités différentes». Par exception, les prestataires de services peuvent être assujettis à de telles

interdictions ou limitations lorsqu'ils sont membres de professions réglementées (art. 25, 1, a & b).

Encore faut-il que « les restrictions à cet égard soient limitées à ce qui est nécessaire pour assurer l'impartialité, l'indépendance et l'intégrité des professions réglementées » (consid.101). Les mesures nationales restrictives de l'exercice des libertés fondamentales garanties par le traité ne peuvent être justifiées que si elles remplissent quatre conditions : s'appliquer de manière non discriminatoire, répondre à des raisons impérieuses d'intérêt général, être propres à garantir la réalisation de l'objectif qu'elles poursuivent et ne pas aller au-delà de ce qui est nécessaire pour l'atteindre (principe de proportionnalité).

Le respect de ce principe de proportionnalité pose question concernant ces dispositions de l'article 22. En effet, les membres de l'Ordre des experts-comptables peuvent non seulement détenir des participations financières dans des entreprises de toute nature mais aussi accepter tout mandat social dans toute société, groupement ou association sans aucune restriction générale tirée de l'objet des sociétés, de l'importance des participations financières ou de l'étendue des fonctions sociales. Un expert-comptable peut donc, par le truchement d'une société dont il est le dirigeant et l'associé majoritaire ou unique, exercer des activités commerciales et accomplir des actes d'intermédiaire, sauf à éviter les situations de conflit d'intérêts.

Les restrictions apportées à l'exercice d'activités commerciales, à l'accomplissement d'actes d'intermédiaire et à la rédaction de consultations, d'études et de travaux ne répondent pas de manière cohérente et systématique au souci d'atteindre l'objectif de garantie de l'indépendance des membres de la profession d'expert-comptable. Elles ne semblent donc pas proportionnées par rapport à cet objectif.

2. Missions interdites

L'article 22 de l'ordonnance du 19 septembre 1945 pose les limites du périmètre d'exercice de la profession et édicte un certain nombre d'incompatibilités dans l'objectif d'assurer l'indépendance des professionnels. Ces derniers ne peuvent donc réaliser certaines missions qui sont clairement interdites.

La profession d'expertise comptable est ainsi incompatible avec toute occupation ou tout acte de nature à porter atteinte à l'indépendance de la personne qui l'exerce et notamment avec tout emploi salarié autre que chez un autre membre de l'Ordre, chez un commissaire aux comptes, dans

une association de gestion et de comptabilité ou une succursale d'expertise comptable.

L'alinéa 5 de l'article 22 de l'ordonnance interdit aux experts-comptables d'agir en tant qu'agent d'affaires. Il n'existe pas de définition légale de l'agence d'affaires. Toutefois, l'article L 110-1 du Code de commerce permet de la définir comme une activité qui consiste, sans aucun caractère public, à se charger habituellement des affaires d'autrui, moyennant une rémunération.

L'agent d'affaires est, en conséquence, celui qui, à titre de profession habituelle, exerce cette forme d'activité.

Ce même alinéa leur interdit d'assumer une mission de représentation devant les tribunaux.

Répartition du chiffre d'affaires par activités (en %) - Comparaison 2010-2012-2014

Source : « Gestion des cabinets d'expertise comptable » - CSOEC - septembre 2014

Activité	2010	2012	2014
Tenue de la comptabilité et établissement des comptes annuels + déclarations fiscales	51	51	50
Surveillance et établissement des comptes annuels + déclarations fiscales	22	23	23
Paie et travaux annexes	14	14	14
Conseil (facturé distinctement) juridique, fiscal, social, gestion, informatique	8	9	8
Autres (dont audit contractuel)	5	3	5

Un tableau récapitulatif des missions autorisées ou interdites aux experts-comptables ainsi que leurs conditions de réalisation figure ci-après. Ce tableau n'est pas exhaustif.

Tableau des missions ou activités

L'activité principale de l'expert-comptable doit être l'expertise comptable telle que définie à l'article 2, alinéas 1 et 2, de l'ordonnance du 19 septembre 1945.

Sauf précision contraire, les articles cités dans le tableau renvoient à l'ordonnance précitée.

Mission / Activité	Autorisé/Interdit	Conditions / commentaires
Activité commerciale et acte d'intermédiaire (autre que ceux que comporte l'exercice de la profession)	En attente des normes professionnelles	S'ils sont réalisés à titre accessoire, et ne sont pas de nature à mettre en péril l'exercice de la profession ou l'indépendance des associés experts-comptables ainsi que le respect par ces derniers des règles inhérentes à leur statut et à leur déontologie. Les conditions et limites à l'exercice de ces activités et à la réalisation de ces actes sont fixées par les normes professionnelles élaborées par le Conseil supérieur de l'ordre et agréées par arrêté du ministre chargé de l'économie (art 22, alinéa 3) Sous réserve du respect des législations particulières et des conditions d'exercice qu'elles définissent (exemple : domiciliation)
Activité professionnelle pour un seul client	Autorisé	Sous réserve de ne pas être salarié du client et de rester indépendant
Assistance aux personnes physiques	Autorisé	Assistance des personnes physiques dans leurs démarches déclaratives à finalité fiscale, sociale et administrative (art 2)

Administrateur provisoire d'une société commerciale non inscrite à l'Ordre	Autorisé	Sous contrôle du conseil régional, dans les conditions fixées par les articles 607 et suivants du règlement intérieur de l'Ordre et sous réserve du respect de la règle d'indépendance (art 22, alinéa 6)
Auto-entrepreneur (statut)	Interdit	Statut régi par la loi n° 2008-776 du 4 août 2008. Interdit pour l'exercice de la profession d'expert-comptable
Agent d'affaires	Interdit	Art. 22, alinéa 5 Exemples : agent sportif, recouvrement de créances, syndic professionnel d'immeuble ou de copropriété, agent immobilier
Arbitre	Autorisé	Art. 22, alinéa 6 Interdit lorsque c'est auprès de ses clients
Assistance de clients dans le cadre de procédure auprès des tribunaux de l'ordre judiciaire ou administratif	Autorisé	Art 22, alinéas 7, 8 et 9, selon que l'assistance intervient dans le domaine fiscal, social ou juridique. A distinguer de la représentation de clients auprès des tribunaux qui est interdite (art 22, alinéa 5)

Attestation préfinancement CICE	Autorisé	Dans les conditions fixées par l'article 22, alinéas 7 et 8 : il s'agit de travaux et études à caractère technique dans le domaine fiscal mais non juridique. Cette mission ne doit pas constituer l'objet principal de l'activité de l'expert-comptable. Il n'y a pas nécessité d'avoir une autre mission pour le client.
Audit	Autorisé	Article 2, alinéa 3. Sauf situation d'auto-révision
Caution pour un client	Interdit	Contraire aux règles déontologiques car constitue une atteinte à l'indépendance
Commissaire aux apports	Autorisé	Sous réserve du respect de la législation relative à l'activité de commissaire aux comptes, et sauf si une mission comptable précédemment exercée place le professionnel dans une situation d'auto-révision (article 29 III du code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes)
Commissaire aux comptes	Autorisé	Article 22, alinéa 6 Sous réserve du respect de la législation relative à l'activité de commissaire aux comptes, et sauf si une mission comptable précédemment exercée place le professionnel dans une situation d'auto-révision (article 29 III du code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes)

Conciliateur désigné par le Président d'un tribunal de commerce	Autorisé	Art. 22, alinéa 1 ^{er} Respect du principe d'indépendance : interdit lorsque c'est auprès de ses clients
Conseiller prud'homal	Autorisé	Art. 22 Ord, alinéa 1 ^{er} Respect du principe d'indépendance : interdit dans les affaires intéressant ses clients
Correspondant Informatiques et libertés (CIL)	Autorisé	Réglementation propre au statut de CIL : lorsque moins de 50 personnes de l'entreprise participent à la mise en œuvre du traitement des fichiers ou y ont accès, il est possible de nommer un CIL externe à l'entreprise L'EC ne doit pas être également le responsable du traitement ni détenir une délégation de pouvoirs partielle sur la gestion des fichiers
Conseil en gestion de patrimoine	Autorisé	Les missions de conseil en gestion de patrimoine et stratégie patrimoniale sont autorisées (art. 22, alinéas 7 et 8), sans pouvoir en faire l'activité principale. Attention, cette activité libérale est régie par différents textes qui peuvent exclure les experts-comptables (ex : CIF, activités d'intermédiaire=IOB, vente de produits...) Exemples : pour l'investissement immobilier, le CGP doit être agent immobilier, statut interdit à l'expert-comptable

Contrôleur des comptes/contrôleur de la gestion dans un GIE	Autorisé	Art. 22, alinéa 1er Sous réserve du respect de la législation relative à l'activité de commissaire aux comptes
Contrôle de la conformité fiscale du système d'information	Autorisé	Dans les conditions fixées par l'article 22, alinéas 7, 8 et 9 : il s'agit de travaux et études à caractère technique dans le domaine fiscal et parfois juridiques. Cette mission ne doit pas constituer l'objet principal de l'activité de l'expert-comptable. Il n'y a pas nécessité d'avoir une autre mission pour le client.
Domiciliation	En attente des normes professionnelles	Article 22, alinéa 3 Activité commerciale réglementée à l'article L. 123-11-3 du Code de commerce Conditions particulières à remplir dont agrément auprès de la préfecture
Emploi salarié	Autorisé	Article 22, alinéa 2 A condition d'être salarié d'un expert-comptable, d'une société d'expertise comptable, d'une AGC, d'un commissaire aux comptes ou d'une société de commissariat aux comptes
Enseignement professionnel privé et public (formation initiale)	Autorisé	Article 22, alinéa 11 A condition que cette activité reste secondaire pour l'enseignement privé, et sous réserve de l'application du statut de la fonction publique pour l'enseignement public

Expert en diagnostic	Autorisé	Art.2, alinéa 3, ou art. 22, alinéa 1er Exemples : immobilier, environnement, expert en diagnostic d'entreprise (article L. 813-1 du Code de commerce)...
Expertise amiable	Autorisé	Art. 22, alinéa 6 Respect du principe d'indépendance
Expertise judiciaire	Autorisé	Article 22, alinéa 6 Respect du principe d'indépendance Décret n° 2004-1463 du 23 décembre 2004 relatif aux experts judiciaires
Intermédiation en assurance	Autorisé partiellement (attente publication normes activités commerciales)	Défini à l'article L. 511-1 du Code des assurances Conseil des clients dans la couverture de leurs risques en assurance dès lors que cette activité de conseil est de nature civile (art. 22, alinéas 7 et 8).
Juge ou Président d'un tribunal de commerce	Autorisé	Article 22, alinéa 1 ^{er} Respect du principe d'indépendance : interdit dans les affaires intéressant ses clients

Liquidateur amiable	Autorisé	<p>Article 22, alinéa 1^{er}</p> <p>La mission de l'expert-comptable auprès de l'entreprise doit prendre fin lors de sa nomination comme liquidateur amiable.</p> <p>Attention : le maniement de fonds est en attente de publication du décret créant les conditions de fonctionnement d'un fonds de règlement</p> <p>Exception : le paiement des dettes sociales et fiscales (classes 42-43-44) n'a pas à transiter par le fonds de règlement (art 22, alinéa 4)</p>
Loueur en meublé professionnel ou non professionnel	Autorisé	<p>Article 22, alinéa 1^{er}</p> <p>En droit civil, la location de meubles est l'accessoire de la location d'immeubles (application de la théorie de l'accessoire civil). La qualification fiscale des revenus tirés de cette activité en bénéfices industriels et commerciaux par détermination de la loi est indifférente, le droit fiscal n'étant qu'un droit d'appui.</p>
Mandat social dans toute société, groupement ou association (exercice de)	Autorisé	<p>Article 22, alinéa 6</p> <p>Sous contrôle du conseil régional, dans les conditions fixées par les articles 607 et suivants du règlement intérieur de l'Ordre et sous réserve du respect de l'indépendance</p> <p>Ex : dirigeant d'une société commerciale informatique, d'une société exerçant l'activité de CIF...</p>

Mandat judiciaire de surveillance d'une personne morale	Autorisé	Art. 22, alinéa 1 ^{er} Activité régie par l'article 131-46 du Code pénal
Mandat civil (tutelle, curatelle, mandat de protection future...)	Autorisé	Art. 22, alinéa 1 ^{er} Respect des règles relatives à l'indépendance : interdit dans les affaires intéressant ses clients Sous réserve de ne pas manier des fonds dans l'attente du décret sur le fonds de règlement, hors paiement de dettes sociales ou fiscales (art 22, alinéa 4) La mission antérieure de l'expert-comptable doit prendre fin lors de sa désignation dans le respect des règles déontologiques
Mandat public (parlementaire, conseiller général, conseiller régional, maire...)	Autorisé	Article 22, alinéa 1 ^{er} Respect des règles relatives à l'indépendance
Mandat de représentation devant les administrations publiques (URSSAF...)	Autorisé	Art. 22, alinéa 1 ^{er} Selon conditions et modalités fixées par mandat, dans le respect de la déontologie

Mission comptable pour une entreprise dans laquelle le professionnel possède directement ou indirectement des intérêts substantiels	Interdit	Interdit aux membres de l'Ordre, aux AGC et aux salariés des articles 83 ter et 83 quater d'effectuer des travaux d'expertise comptable, de révision comptable ou de comptabilité pour les entreprises dans lesquelles ils possèdent directement ou indirectement des intérêts substantiels (ne s'applique pas aux experts-comptables pour leurs cabinets d'expertise comptable) (art. 22, alinéa 5)
Président, trésorier ou administrateur d'associations à but non lucratif	Autorisé	Art. 22, alinéa 1 ^{er} Respect des règles relatives à l'indépendance
Représentant fiscal	Interdit	Assimilé à de l'agence d'affaires, interdite par l'article 22, alinéa 5
Représentation auprès des tribunaux de l'ordre judiciaire ou administratif	Interdit	Distinguer de l'assistance auprès des tribunaux qui est autorisée (art 22, alinéa 5)
Syndic bénévole d'immeuble	Autorisé	Art. 22, alinéa 1 ^{er} Selon la réglementation du syndic bénévole, cela ne peut être que pour un immeuble dont l'expert-comptable est copropriétaire ou son cabinet
Tiers payant pour député européen	Autorisé	Article 22, alinéa 4 Il s'agit du paiement de dettes sociales (salaires et charges sociales) qu'il n'est pas nécessaire de faire transiter par le fonds de règlement

Arbre de décision

Quelles missions est-il possible de réaliser ?

Il s'agit d'une mission :

- comptable (au sens large) ;
- d'analyse du fonctionnement économique, juridique et financier ;
- d'accompagnement à la création d'entreprise ;
- d'assistance d'une personne physique dans ses démarches déclaratives fiscales, sociales et administratives.

(art.2 de l'ordonnance)

OUI

Je peux réaliser cette mission

NON

Il s'agit d'une mission :

- d'ordre administratif, technique dans le domaine social ou fiscal ;
- de formation ;
- d'ordre statistique, économique, administratif.

(art. 22 al. 7 et 8 de l'ordonnance)

OUI

Je peux réaliser cette mission, à condition que ce type de mission ne constitue pas l'activité principale du cabinet

NON

Il s'agit d'une mission juridique (consultation, rédaction d'acte).

(art. 22 al. 9 de l'ordonnance)

OUI

Pour un client permanent ou habituel pour lequel je réalise des missions comptables ou d'accompagnement déclaratif et administratif.

OUI

Je peux réaliser cette mission, à condition que ce type de mission ne constitue pas l'activité principale du cabinet

NON

NON

Pour un nouveau client dans le prolongement direct de travaux comptables.

OUI

Je peux réaliser cette mission, à condition que ce type de mission ne constitue pas l'activité principale du cabinet

NON

Je ne peux pas réaliser cette mission

Il s'agit d'une mission :

- non mentionnée dans l'ordonnance, entrant dans le champ de la directive services et qui ne porte pas atteinte à mon indépendance ;
- légale prévue par la loi ou un règlement.

OUI

Je peux réaliser cette mission

NON

Je ne peux pas réaliser cette mission

CHAPITRE 2 ■ LES PRISES DE PARTICIPATIONS

FINANCIERES ET MANDATS SOCIAUX HORS ACTIVITE REGLEMENTEE

1. Les prises de participations financières

L'article 7-II, alinéa 2, de l'ordonnance n°45-2138 du 19 septembre 1945 qui interdisait à une société d'expertise comptable de détenir des participations financières dans des entreprises autres que celles ayant pour objet l'expertise comptable, a été supprimé par la loi du 23 juillet 2010 relative aux réseaux consulaires.

La loi de modernisation des professions judiciaires et juridiques du 28 mars 2011 a complété les dispositions de l'ordonnance par un nouvel article 7 quater afin de préciser que les prises de participations financières dans des entreprises de toute nature restent soumises au contrôle des Conseils régionaux (et de la Commission 42 bis pour les AGC) selon les conditions fixées par le règlement intérieur.

Le Titre VI du règlement intérieur (arrêté du 19 février 2013), applicable depuis le 1^{er} avril 2013, définit les participations financières comme les actions ou parts sociales émises par une même société ou un même groupement, de droit français ou de droit étranger, et représentant une fraction des droits de vote ou des droits dans les bénéfices sociaux supérieure à 10 %.

Ne sont pas prises en compte les participations détenues par des personnes physiques dans des sociétés ou groupements qui ont pour objet la gestion de leur propre patrimoine mobilier ou immobilier.

Ces participations financières supérieures à 10 % sont soumises au contrôle des Conseils régionaux, à l'occasion de la surveillance prévue à l'article 31 de l'ordonnance n°45-2138 du 19 septembre 1945 et du contrôle qualité, afin de vérifier que celles-ci ne font pas obstacle à l'accomplissement des devoirs professionnels et tout particulièrement au principe d'indépendance.

Le Conseil régional compétent est, selon le cas, celui du bureau principal (lieu où est exercée l'activité) ou du siège statutaire de la société.

Ces détentions de participations financières ne doivent pas conduire à des situations de conflit d'intérêts, être susceptibles de diminuer le libre arbitre, faire obstacle à l'accomplissement des devoirs professionnels, faire présumer d'un manque d'indépendance ou être interprétées comme constituant une entrave à l'intégrité ou à l'objectivité.

Tout professionnel détenteur de participations est donc soumis à deux formalités :

- Déclarer annuellement sur l'honneur que cette situation ne fait pas obstacle à l'accomplissement de ses devoirs professionnels et respecte le principe d'indépendance.

Cette déclaration devant intervenir concomitamment à la déclaration des cotisations, elle n'est concrètement intervenue pour la première fois qu'en 2014, sous la même forme dématérialisée que la déclaration de cotisations.

- Etablir et mettre à jour en permanence la liste des participations détenues, sachant que ces listes ont vocation à être demandées à tout moment par les Conseils régionaux ou la Commission nationale d'inscription des AGC pour le secteur associatif ou dans le cadre du contrôle de qualité.

Les instances de contrôle de la profession de commissaires aux comptes peuvent également en demander la communication.

En cas de méconnaissance des règles déontologiques visant les prises de participations, ou à défaut de procéder aux déclarations obligatoires, le Conseil régional peut enjoindre le professionnel à régulariser sa situation dans un délai qui ne peut dépasser un an. Le défaut de régularisation constitue une faute disciplinaire.

Ces détentions de participations financières dans des structures de toute nature permettent donc aux professionnels de créer des filiales ou de participer au capital de sociétés commerciales sans qu'il ne soit plus nécessaire de recourir à l'ancienne doctrine de l'Ordre de 1996 sur les filiales.

Dans le cadre d'un développement par la création d'une filiale de prestations complémentaires, comme la gestion des paies, à une mission comptable de l'expert-comptable, cette dernière a-t-elle l'obligation de s'inscrire au tableau de l'Ordre ?

La mission de « gestion des paies » n'appartient à aucun monopole et est donc accessible à toutes personnes, inscrites ou non, au tableau de l'Ordre.

L'activité de gestion de paie étant assurée par une filiale, c'est-à-dire par une autre structure juridique que la société d'expertise comptable et cette filiale ne réalisant aucune des missions appartenant aux prérogatives d'exercice des experts-comptables (article 2, alinéas 1 et 2, de l'ordonnance du 19 septembre 1945), elle n'a pas à être inscrite au tableau de l'Ordre.

C'est seulement dans l'hypothèse où la filiale modifierait son objet social afin de réaliser des prestations entrant dans la prérogative d'exercice des experts-comptables qu'elle devrait être inscrite au tableau de l'Ordre.

2. Les mandats sociaux

Jusqu'à la loi relative aux réseaux consulaires du 23 juillet 2010, l'article 22 de l'ordonnance du 19 septembre 1945 ne permettait aux experts-comptables d'accepter que des mandats gratuits d'administrateur dans des associations ou des sociétés à but non lucratif.

Ils peuvent à présent accepter, sous le contrôle du Conseil régional et dans les conditions fixées par le règlement intérieur de l'Ordre des experts-comptables, tout mandat social dans toute société, groupement ou association, dès lors que ce mandat n'est pas de nature à porter atteinte à leur indépendance.

Le Titre VI du règlement intérieur de l'Ordre définit les mandats sociaux soumis au contrôle de l'Ordre comme les fonctions de direction, d'administration ou de surveillance de toute société ou groupement français ou étranger.

Sont exclus de la définition de mandat social au sens du chapitre II du livre IV du Règlement intérieur :

- les mandats exercés au sein des sociétés d'expertise comptable et des sociétés de participations d'expertise comptable, ainsi que dans les d'associations de gestion et de comptabilité ;
- les mandats exercés dans les sociétés ou groupements qui ont pour objet la gestion de leur propre patrimoine mobilier ou immobilier ;
- les mandats dans des structures à but non lucratif à vocation philosophique, politique, religieuse ou liée à la sphère privée.

Le contrôle des mandats sociaux est effectué par les Conseils régionaux pour l'exercice libéral et la Commission nationale d'inscription des AGC pour l'exercice associatif, afin de s'assurer que ceux-ci ne font pas

obstacle à l'accomplissement des devoirs professionnels et tout particulièrement au principe d'indépendance.

Tout comme pour les détentions de participations financières, les professionnels doivent s'abstenir d'exercer tout mandat social de nature à déconsidérer la profession ou contraire à la probité, à l'honneur ou à la dignité et susceptible d'occasionner un conflit d'intérêts ou une diminution de leur libre arbitre ou faire obstacle à l'accomplissement de leurs devoirs professionnels ou qui pourrait faire présumer d'un manque d'indépendance ou être interprétée comme constituant une entrave à leur intégrité ou à leur objectivité.

Ces mandats sociaux sont soumis aux mêmes formalités déclaratives que les participations financières, ainsi qu'aux mêmes sanctions en cas méconnaissance de celles-ci.

Un expert-comptable peut-il être gérant d'une EURL, non inscrite à l'Ordre, dont l'objet social est commercial ?

Oui c'est possible. Le professionnel étant inscrit au tableau en qualité d'associé d'une société d'expertise comptable, en parallèle de l'exercice de ce mandat social dans une société commerciale, il se doit cependant de respecter les dispositions de l'article 22, alinéa 6, de l'ordonnance de 1945. Il ne faut ainsi pas que ce mandat soit de nature à porter atteinte à son indépendance.

A noter que si l'expert-comptable exerce également une activité de commissaire aux comptes, il devra vérifier la compatibilité de son mandat avec la réglementation propre à cette profession.

CHAPITRE 3 ■ L'EXERCICE ILLÉGAL

L'ordonnance du 19 septembre 1945 régit strictement l'accès et l'exercice de la profession d'expertise comptable : nul ne peut porter le titre d'expert-comptable ni en exercer la profession s'il n'est inscrit au tableau de l'Ordre.

L'objectif majeur de cette réglementation est la protection des clients. Le législateur a souhaité les prémunir contre les erreurs de prestataires manquant de qualification et éviter que certaines erreurs ou incompétences non couvertes par une assurance de responsabilité professionnelle n'affectent durablement les entreprises.

1. Définition et périmètre de l'infraction

L'article 20, alinéa 2, de l'ordonnance n° 45-2138 du 19 septembre 1945 dispose qu'exerce illégalement la profession d'expert-comptable celui qui, sans être inscrit au tableau de l'Ordre en son propre nom et sous sa responsabilité, exécute habituellement des travaux prévus par les deux premiers alinéas de l'article 2 ou qui assure la direction suivie de ces travaux, en intervenant directement dans la tenue, la vérification, l'appréciation ou le redressement des comptes.

Les deux premiers alinéas de l'article 2 de l'ordonnance du 19 septembre 1945 définissent l'activité exclusivement réservée aux experts-comptables en ces termes : « *Est expert-comptable ou réviseur comptable au sens de la présente ordonnance celui qui fait profession habituelle de réviser et d'apprécier les comptabilités des entreprises et organismes auxquels il n'est pas lié par un contrat de travail. Il est également habilité à attester la régularité et la sincérité des bilans et des comptes de résultat.*

L'expert-comptable fait aussi profession de tenir, centraliser, ouvrir, arrêter, surveiller, redresser et consolider les comptabilités des entreprises et organismes auxquels il n'est pas lié par un contrat de travail ».

La jurisprudence apporte un éclairage utile à l'appréhension de ces activités appartenant aux prérogatives d'exercice de l'expert-comptable.

Les tribunaux qualifient comme figurant parmi les actes comptables les travaux suivants :

- l'élaboration des bilans (Cass., crim., 14 janvier 2009, n°08-82.539 ; crim, 2 novembre 2005, n°04-84.916 ; crim, 19 mai 2004, n°03-83.647) ;
- l'établissement des comptes de résultats (CA Montpellier, 17 novembre 2010, n°1604) ;
- l'établissement des tableaux d'amortissement et de budgets prévisionnels (CA Rouen, 31 janvier 2008, n°070552) ;
- la tenue des livres d'achats et de recettes (Cass., crim., 28 mars 1979, n°78-90.514) ;
- l'établissement des liasses fiscales (CA Pau, chambre correctionnelle, 23 octobre 2008).

D'une manière générale, l'acte comptable est celui qui nécessite une imputation comptable, c'est-à-dire une opération intellectuelle conduisant

à la codification des données comptables. Dès lors qu'est réalisé ce type d'intervention, les travaux sont condamnables, si, en toute indépendance, ils ont été réalisés par un non membre de l'Ordre.

Les juges confirment cette position en caractérisant l'exercice illégal, dès lors que les prestations effectuées sont « *de nature intellectuelle et requiert une analyse ainsi qu'une technicité comptable* » (CA Lyon, 9 mars 2010).

Il est à noter que s'agissant des travaux de saisie comptable, la jurisprudence a récemment retenu qu'ils ne constituaient pas « *une simple opération informatique mais nécessite une démarche intellectuelle consistant à tenir une comptabilité* » et que « *l'aide qu'apporte un logiciel, quel qu'en soit le nom n'enlève pas à l'opération sa nature essentielle de tenue de comptabilité* » (Cour d'appel de Paris, 27 mai 2016).

2. Sanctions

L'exercice illégal de la profession d'expert-comptable constitue un délit puni des peines prévues aux articles 433-17 et 433-25 du Code pénal.

La sanction maximale prévue à l'article 433-17 du Code pénal est un an d'emprisonnement et une amende de 15 000 euros, à laquelle peut s'ajouter à titre de peine complémentaire et conformément à l'article 433-22 du Code pénal « *l'affichage ou la diffusion de la décision prononcée dans les conditions prévues par l'article 131-35* ».

Pour les personnes morales, la peine d'amende est portée à 75 000 euros (article 433-25 du Code pénal) et le juge peut prononcer une peine complémentaire et notamment la fermeture de l'entreprise, l'interdiction pendant cinq ans d'exercer certaines activités, le placement de l'entreprise sous surveillance judiciaire pendant cinq ans, l'interdiction d'émettre des chèques pendant ce même délai.

Quelle est la procédure à suivre lorsqu'un expert-comptable suspecte un cas d'exercice illégal ?

Dans l'exercice de ses fonctions, un expert-comptable peut être amené à constater une situation irrégulière, notamment lorsqu'il est contacté par un non professionnel pour la reprise du dossier d'un client. Il peut également avoir connaissance d'un cas d'exercice illégal lorsqu'il reprend le dossier d'une entreprise dont la comptabilité était tenue, jusqu'à ce jour, par une personne non inscrite au tableau de l'Ordre.

Il doit immédiatement en informer le Conseil régional afin que celui-ci, conformément à son obligation de surveillance de l'exercice de la profession dans sa circonscription (article 31 de l'ordonnance de 1945), diligente une enquête.

Si les éléments réunis permettent de recueillir assez d'éléments, le Conseil régional pourra porter plainte pour exercice illégal de la profession d'expert-comptable. En vertu de l'article 37 de l'ordonnance du 19 septembre 1945, seul le Conseil supérieur a la capacité juridique pour se constituer partie civile. Le Conseil régional doit donc adresser au Conseil supérieur une demande de procuration lui permettant de représenter l'Ordre au cours du procès et accomplir l'ensemble des actes de la procédure. C'est la Commission nationale du tableau du Conseil supérieur qui est compétente pour recevoir les demandes de constitution de partie civile. Sa décision (approbation ou refus) est ensuite validée en session du Conseil supérieur.

3. Couverture d'exercice illégal

Lorsque les actes comptables sont réalisés par un non membre de l'Ordre qui a recours ensuite aux services d'un expert-comptable pour valider ses travaux et leur donner une apparence de régularité, il y a couverture d'exercice illégal.

Cette couverture constitue une forme de complicité. L'expert-comptable a, par ses agissements, facilité la commission de l'infraction. Par conséquent, et en vertu des articles 121-6 et 121-7 du Code pénal, l'expert-comptable pourra être sanctionné des mêmes peines que celles prévues pour l'exercice illégal, auxquelles pourront s'ajouter des sanctions disciplinaires.

La Cour de cassation a sanctionné un professionnel qui ne pouvait ignorer que les travaux comptables qui lui étaient transmis et sur lesquels il était intervenu étaient réalisés par des personnes non autorisées (Cass., crim., 6 septembre 2011). Peu importe qu'il effectue un travail de fond sur ces dossiers.

Il convient donc d'être particulièrement vigilant face à certaines propositions de collaboration pouvant en réalité dissimuler une demande déguisée d'aval in fine des opérations comptables effectuées par un illégal.

La comptabilité des personnes exerçant en profession libérale et soumises au régime fiscal des Bénéfices Non Commerciaux (BNC) peut-elle être tenue par une personne non inscrite au tableau de l'Ordre ?

En vertu des articles 2 et 20 de l'ordonnance du 19 septembre 1945, l'expert-comptable est seul compétent pour réviser, apprécier, tenir, etc., les comptabilités des « *entreprises ou organismes auxquels il n'est pas lié par un contrat de travail* ».

La Cour de cassation a déclaré qu' « *en raison de son caractère général, le mot entreprise doit être interprété comme toute activité professionnelle telle celle des médecins ou dentistes qui nécessite d'une façon habituelle des opérations comptables* ».

Toujours dans ce sens, un arrêt de la Cour de cassation a approuvé les juges du fond d'avoir indiqué que « *les professions libérales doivent figurer parmi les entreprises entrant dans le monopole des experts-comptables* » (Cass. crim., 10 janvier 1989).

Le fait que ce type d'entreprises puisse bénéficier d'une déclaration fiscale simplifiée ou que les travaux effectués aient un but exclusivement fiscal ne modifie en rien cette solution. La jurisprudence a en effet depuis longtemps affirmé le principe de l'indifférence du régime fiscal. Dans un arrêt du 22 février 1990, la Cour de cassation déclare ainsi que l'ordonnance du 19 septembre 1945 « *n'établit aucune distinction selon la nature, l'objet et la finalité des documents comptables dont la tenue, dans les conditions définies par l'article 20 de la même ordonnance, est interdite aux personnes qui ne sont pas inscrites au tableau de l'Ordre précité* ».

Le délit d'exercice illégal concerne les prestations à toutes les entreprises, y compris les professions libérales.

Le régime fiscal et la finalité des travaux effectués ne laissent en rien présumer une comptabilité tenue régulièrement. Ce sont des éléments indifférents. Le même raisonnement doit s'appliquer aux entreprises individuelles soumises au régime fiscal des BIC, des BA, aux sociétés civiles, aux associations et fondations.

CHAPITRE 4 ■ LA RESPONSABILITE PROFESSIONNELLE ET L'OBLIGATION D'ASSURANCE

Conformément à l'article 12 de l'ordonnance du 19 septembre 1945, l'expert-comptable et le salarié autorisé à exercer la profession d'expert-comptable assument dans tous les cas la responsabilité de leurs travaux et activités.

La responsabilité de l'expert-comptable peut être de nature civile, pénale ou disciplinaire.

1. Responsabilité civile (contractuelle ou quasi délictuelle)

La responsabilité civile de l'expert-comptable est de nature contractuelle dans ses relations avec son client ou quasi-délictuelle vis-à-vis des tiers.

La responsabilité contractuelle est celle qui résulte de l'inexécution ou de la mauvaise exécution d'un contrat. Trois éléments sont nécessaires : une faute, un dommage et un lien de causalité entre les deux. A partir du moment où un client estime que les agissements du professionnel lui ont causé un préjudice, il peut mettre en jeu sa responsabilité, mais devra prouver la faute et son préjudice. Les juges sont souverains pour apprécier l'étendue de la faute.

L'expert-comptable, comme toute profession libérale, a l'obligation de renseigner et de conseiller son client en lui donnant des informations exactes qui résultent des diligences normales de la profession. Le devoir de conseil est d'ailleurs expressément mentionné à l'article 155 du Code de déontologie.

Le défaut de conseil constitue la plus grande source d'actions en responsabilité.

Les tribunaux admettent fréquemment que l'expert-comptable est tenu vis-à-vis de son cocontractant à un devoir de conseil, constitué d'une obligation d'information, d'investigation et d'alerte (CA Paris, 15 juin 2010, bull. Joly juill. août 2010, p. 676).

Les tribunaux ont ainsi considéré que l'expert-comptable est tenu à une obligation générale de conseil lui imposant de s'assurer que son client procède à l'établissement de sa comptabilité. Il se doit de le mettre en garde des insuffisances qu'il constate ; les carences et négligences de son

client ne sauraient le décharger de ses obligations de conseil et de mise en garde, et l'exonérer de sa responsabilité (Cass. civ. 1^{ère}, 14 mai 2009, n°07-19.323).

De même, les juges ont considéré que l'expert-comptable a manqué à son devoir de conseil dans la mesure où, consulté avant la vente du fonds de commerce dont une partie du prix était payable immédiatement et en deux échéances, il ne justifie pas avoir attiré l'attention des propriétaires du fonds sur le risque lié à la clause de variation du prix alors que cette clause revêt incontestablement un caractère technique nécessitant pour des non professionnels des explications sur le mécanisme et ses risques. La mise en garde du notaire ne saurait dispenser l'expert-comptable d'accomplir son propre devoir de conseil (CA Besançon, 16 juin 2015).

De même, l'expert-comptable n'est pas tenu uniquement à une mise en forme des données comptables, mais se doit d'informer et renseigner son client sur les conséquences des écritures passées, et faire toutes recommandations et mises en gardes utiles afin de respecter les exigences fiscales. Il ne peut se contenter des simples déclarations de son client, mais se doit, en sa qualité de professionnel, de l'informer du contenu de la déclaration et de ses conséquences (CA Agen, 23 septembre 2013).

L'expert-comptable n'est pas déchargé de cette obligation par la compétence du dirigeant (Cass. com, 31 mars 2009, n°06-20.724).

A noter que le devoir de conseil s'applique à toutes les missions et non pas seulement à celles en lien avec l'expertise comptable.

Les missions accessoires sont donc également concernées. Ainsi le professionnel qui établit un acte juridique est tenu, comme l'avocat ou le notaire, d'informer et d'éclairer de manière complète les parties sur les effets et la portée de l'opération projetée. L'expert-comptable n'est pas déchargé de cette obligation par les compétences personnelles de l'une des parties à l'acte qu'il dresse (Cass. com., 4 décembre 2012, n°11-27.454).

L'expert-comptable, en sa qualité de rédacteur d'acte juridique est par ailleurs tenu d'un devoir de conseil et d'efficacité non seulement envers son client mais également envers toutes les parties à l'acte (CA Aix-en-Provence, 27 janvier 2011).

Le professionnel doit conserver une preuve des conseils donnés à son client ou adhérent afin de pouvoir justifier en cas de contentieux de la bonne exécution de son devoir de conseil (Cass. com., 9 janvier 1990). Cette preuve peut être rapportée par tout moyen mais doit nécessairement passer par un écrit pour pouvoir dédouaner l'expert-comptable de sa responsabilité.

L'expert-comptable peut également voir sa responsabilité quasi délictuelle engagée en cas de faute causant un préjudice aux tiers.

Dans ce cas, il s'agit de la responsabilité fondée sur l'article 1240 du Code civil. Nombreux sont les tiers qui peuvent tenter de mettre en jeu la responsabilité du professionnel, s'ils ont eu à utiliser les documents qu'il a pu établir : les banques, qui au vu des bilans ou comptes annuels, peuvent consentir des crédits ; des fournisseurs ; l'acquéreur du fonds de commerce qui peut s'apercevoir que les comptes qui sont présentés sont inexacts, ou encore le repreneur qui s'est engagé sur de fausses estimations. Dans toutes ces situations, la victime devra prouver la faute.

Les AGC sont-elles tenues aux mêmes obligations que les professionnels libéraux ?

Oui, les AGC sont tenues aux mêmes obligations et notamment au respect de leur devoir de conseil.

Une AGC a ainsi vu sa responsabilité engagée car elle n'avait pas informé un de ses adhérents d'une aide à l'emploi dont il aurait pu bénéficier. Une information générale contenue dans le magazine adressé à l'adhérent n'est pas suffisante. Par ailleurs, l'AGC n'a assuré aucune prestation de suivi alors qu'elle aurait pu le faire dans le cadre de sa mission d'élaboration et de vérification des déclarations annuelles des données sociales (DADS) (CA Orléans, 17 mars 2011, n° RG 10/02246).

1.1. Obligation de moyen ou de résultat ?

Le rôle de l'expert-comptable est de mettre à la disposition de son client toutes les ressources de son art, dans le respect des règles légales et professionnelles, afin de lui permettre de tenir une comptabilité régulière et sincère, et le cas échéant, d'en tirer les renseignements utiles pour la conduite de ses affaires. C'est, en principe, une obligation de moyen à laquelle il est tenu.

Ainsi, il a été jugé que la responsabilité de l'expert-comptable ne saurait être engagée suite à la liquidation judiciaire d'un fonds de commerce alors qu'il avait effectué une étude de faisabilité de l'opération. L'étude réalisée par l'expert-comptable, sur qui ne pesait qu'une obligation de moyens, montre que l'information a été donnée de façon loyale et compétente. L'expert-comptable ne peut également se voir reprocher de ne pas avoir conseillé l'arrêt de l'activité et de déclarer l'état de cessation des paiements, n'ayant pas à se substituer au client qu'il conseille (CA Lyon, 25 septembre 2014).

En revanche, l'expert-comptable peut être tenu d'une obligation de résultat lorsqu'il doit exécuter une prestation déterminée par un contrat dans lequel il s'engage à procurer un résultat ou lorsqu'il s'engage à exécuter une mission dans un délai précis (ex : retard dans la déclaration de TVA).

A noter qu'à la différence du commissaire aux comptes, l'expert-comptable n'est pas tenu de dénoncer aux autorités les éventuels dysfonctionnements qu'il constate. Le contrôle de l'expert-comptable ne porte pas sur l'analyse de la réalité des charges et des causes des prestations facturées. Sa responsabilité ne peut donc être engagée à ce titre (CA Poitiers, 15 janvier 2014).

1.2. La réparation

A partir du moment où le tribunal constate des manquements aux obligations professionnelles, il peut condamner l'expert-comptable à réparer ses fautes et le préjudice subi par ses clients. Le préjudice peut être direct, indirect, ou résulter de la perte d'une chance.

Le préjudice direct est très souvent d'ordre fiscal.

Il s'apparente souvent au redressement fiscal dès lors qu'il est démontré qu'en l'absence de faute, le montant total du redressement aurait pu être évité.

A l'inverse, le redressement de TVA, opéré par l'administration fiscale pour des opérations non déclarées, limité à la différence entre la TVA collectée et la TVA déductible, ne peut être mis à la charge de l'expert-comptable, cette somme devant être considérée comme celle que l'entreprise aurait dû payer si les déclarations de TVA avaient été faites en conformité des dispositions du CGI. Les intérêts de retard subis par l'entreprise du fait du contenu erroné des déclarations sont par contre mis à la charge de l'expert-comptable à titre de dommages et intérêts (CA Montpellier, 29 janvier 2013).

Le préjudice indirect peut résulter du temps consacré à la discussion avec l'inspecteur des impôts.

La jurisprudence admet également la réparation d'une perte de chance. En cas de manquement de l'expert-comptable à son obligation de conseil, les tribunaux recherchent si une solution alternative était envisageable et si, dûment informé, le client aurait opté pour cette solution plus favorable à ses intérêts. Lorsqu'il n'est pas certain que le client aurait mis en œuvre la solution alternative dont il n'a pas été informé, la réparation intervient sur le fondement de la perte de chance. Dans un arrêt du 4 février 2014

(Cass. com., 4 février 2014, n°13-11.241), la Cour de cassation a ainsi estimé que le manquement du professionnel à son obligation de conseil a privé sa cliente d'une chance de relever du régime des BIC et de bénéficier d'une exonération spécifique (pour un montant de 100 000 €).

La réparation du préjudice peut être totale ou partielle, si le juge estime que le client a concouru, par sa faute, à une partie du dommage qu'il a subi.

La cour d'appel de Lyon a estimé dans une affaire relative à un redressement fiscal, que la faute de l'expert-comptable à l'origine d'une perte de chance de rétablir la situation si l'attention de la société avait été correctement attirée, devait être réduite du fait de l'attitude du gérant de la société, condamné pour fraude fiscale, qui n'avait pas tenu compte des réclamations verbales de l'expert-comptable (CA Lyon, 14 mai 2009).

A l'inverse, la cour d'appel d'Orléans a constaté, dans un arrêt rendu le 16 avril 2015, qu'un expert-comptable ne pouvait se prévaloir de la mauvaise foi de sa cliente qui aurait minoré volontairement ses recettes, dès lors qu'un jugement définitif a retenu que l'administration fiscale n'apportait aucune preuve de cet aveu. Il a été ainsi jugé que l'expert-comptable avait manqué à son obligation contractuelle en se contentant pendant 5 ans de documents incomplets et non probants pour établir les comptes annuels de sa cliente. Celui-ci s'était abstenu de demander à sa cliente de compléter les documents et n'avait pas demandé de réalisation d'inventaire pour répondre aux obligations légales en vigueur. Selon les juges, l'expert-comptable a concouru à hauteur de 50% au dommage résultant d'une perte de chance pour sa cliente de ne pas subir un redressement de TVA à l'issue d'un contrôle fiscal.

1.3. La prescription

Les actions en responsabilité contre l'expert-comptable se prescrivent selon le droit commun. Depuis la loi n°2008-561 du 17 juin 2008, l'article 2224 du Code civil prévoit que les actions contractuelles et délictuelles se prescrivent par cinq ans à compter du jour où le titulaire du droit a connu ou aurait dû connaître les faits lui permettant d'agir.

Ce délai peut être abrégé par une disposition de la lettre de mission en ce sens en vertu de l'article 2254 du Code civil. La durée de la prescription ne peut dans ce cas être réduite à moins d'un an. Cette durée ne peut être aménagée avec un client consommateur ou non-professionnel.

Consultez les exemples de lettre de mission sur le site internet du CSOEC et le Guide « La lettre de mission, en pratique ».

De l'importance de la lettre de mission :

L'absence de lettre de mission peut être problématique en cas de litige.

Les tribunaux ont eu l'occasion d'affirmer que l'absence de lettre de mission n'exonère pas le client de payer ses honoraires correspondant aux prestations accomplies au prix convenu.

Il faudra cependant que le professionnel justifie de l'accomplissement des prestations et de l'application des tarifs convenus, preuve qui peut s'effectuer par tous moyens compte tenu de la qualité de commerçant du client.

La cour d'appel de Chambéry a ainsi considéré dans un arrêt du 23 avril 2015 que cette preuve était établie notamment en prenant en compte la relation contractuelle ancienne entre les parties, et le fait que le client ait toujours payé ses factures sans protestations ni réserves. Dans une autre affaire, la cour d'appel de Versailles, le 12 mars 2015, a considéré à l'inverse qu'en l'absence d'une autre lettre de mission ou de l'accord exprès de la cliente sur une rémunération différente de la rémunération forfaitaire convenue antérieurement par écrit, les termes de la lettre de mission initiale devaient s'appliquer, puisque le paiement sans réserve par le client des factures des exercices précédents est insuffisant à lui seul pour établir l'accord sur les nouvelles modalités de facturation.

A noter que l'établissement d'une lettre de mission est imposé par l'article 151 du code de déontologie. Le non-respect de ce texte peut entraîner des poursuites disciplinaires et une non-couverture par la RCP.

2. Responsabilité pénale

La responsabilité pénale du professionnel peut être engagée sur le fondement du droit commun (faux en écriture ou usage de faux, abus de confiance, d'escroquerie, de banqueroute).

L'expert-comptable est généralement condamné en tant que complice de ces délits et de ceux liés au droit des entreprises (notamment les procédures collectives, le droit des sociétés et autres délits fiscaux). En effet, il peut être amené à prêter son concours à de telles infractions notamment en cas de présentation de faux bilans ou de comptabilité frauduleuse.

A noter que les condamnations sur le fondement de l'abus de confiance résultent pour la plupart d'un mauvais usage par le professionnel du droit de rétention (voir partie ci-après). Le droit de rétention peut en effet empêcher le client ou adhérent de répondre à l'administration fiscale et conduire à des redressements et pénalités. Il faut dès lors que le professionnel soit certain d'en faire un usage conforme aux textes encadrant l'exercice de la profession.

Pour qu'une infraction pénale soit retenue à l'encontre de l'expert-comptable, il est nécessaire de démontrer l'élément intentionnel à son encontre. Cependant, les juges ont parfois tendance à présumer la présence de cet élément en raison de la qualité même d'expert-comptable et ce notamment en matière de faux en écriture. La connaissance du caractère altéré des écritures comptables est déduite du seul fait que le prévenu était un expert-comptable (CA Paris, 7 mars 1988, n° 024225 Juris-Data).

Le professionnel peut également voir sa responsabilité pénale engagée pour violation du secret professionnel auquel il est tenu en vertu de l'article 21 de l'ordonnance du 19 septembre 1945 (voir partie ci-après).

Les règles de prescription sont celles du droit commun : dix ans pour les crimes, trois ans pour les délits et un an pour les contraventions. Il existe également des délais spéciaux plus courts pour certaines infractions.

Consultez le Recueil de jurisprudence sur la responsabilité de l'expert-comptable.

Un expert-comptable découvre que l'un de ses clients a établi des fausses factures. Quelle attitude doit-il adopter ?

Un professionnel qui enregistre en connaissance de cause les fausses factures réalisées par son client peut voir sa responsabilité engagée soit en tant qu'auteur principal pour délit d'omission d'écritures ou de passation d'écritures inexactes ou fictives (article 1773 du CGI) ou pour délit d'organisation de fausses comptabilités (article 1772-1-1 du CGI) ; soit en tant que complice de l'infraction commise par son client (abus de confiance, escroquerie, détournement de TVA, travail dissimulé ou faux et usage de faux, etc.).

Il faut donc nécessairement que le professionnel refuse d'enregistrer les fausses factures. L'élément matériel de l'infraction n'étant pas constitué, il ne pourra voir sa responsabilité engagée.

Un courrier de mise en demeure du professionnel à son client est également nécessaire afin d'écartier ultérieurement la responsabilité de l'expert-comptable en cas de poursuites.

A noter que si ces fausses factures font soupçonner l'existence d'opérations de blanchiment d'argent, le professionnel est tenu en vertu de la réglementation et de la norme professionnelle relative à la lutte contre le blanchiment de capitaux (publié par arrêté ministériel le 7 septembre 2010) de procéder à une déclaration de soupçons auprès de TRACFIN.

Le professionnel doit imposer au client de rectifier le passé au niveau déclaratif et pour l'avenir de s'engager à abandonner ces pratiques.

En cas de refus du client de cesser celles-ci, le professionnel doit mettre fin à sa mission. Il lui est également conseillé de conserver son dossier et les correspondances échangées en un lieu sécurisé pour pouvoir assurer sa défense en cas de poursuites ultérieures.

3. Responsabilité disciplinaire

Les experts-comptables sont tenus de respecter les règles de la profession et de s'abstenir de réaliser des actes contraires à l'honneur et la probité. Faute de respect de ces règles, ils peuvent mettre en jeu leur responsabilité disciplinaire.

Cette responsabilité est distincte de la responsabilité civile, dans la mesure où la faute disciplinaire ne peut donner lieu au versement de dommages-intérêts, mais uniquement à des sanctions professionnelles (voir partie ci-avant sur le fonctionnement des chambres de discipline).

La radiation d'un expert-comptable du tableau à sa demande a-t-elle des conséquences sur les poursuites disciplinaires engagées contre lui ?

Aucune disposition ne permet de refuser la demande de radiation d'un expert-comptable. Elle doit donc être prononcée à la date de la réception de la demande ou, à la date fixée par l'intéressé si celle-ci est postérieure à la date de réception.

Les faits susceptibles de sanction disciplinaire sont cependant jugés à l'époque où ils ont été commis. Le comité national du tableau a eu l'occasion de rappeler que la radiation d'un membre de l'Ordre du tableau n'a pas pour effet de soustraire l'intéressé à la procédure disciplinaire dont il fait l'objet en ce qui concerne les agissements dont il s'est rendu coupable antérieurement à sa radiation.

A noter qu'en cas d'omission du tableau, l'article 188 du décret du 30 mars 2012 prévoit que les sanctions prononcées à l'encontre de personnes omises du tableau ou de sa suite s'appliquent à compter de leur réinscription éventuelle.

4. Couverture du risque et obligation d'assurance

L'article 17 de l'ordonnance du 19 septembre 1945 rappelle que les professionnels sont tenus de justifier d'un contrat d'assurance pour garantir la responsabilité civile encourue en raison de l'ensemble de leurs travaux et activités.

L'article 138 du décret du 30 mars 2012 précise par ailleurs que le montant minimum des garanties d'assurance par assuré doit être de 500 000 euros par sinistre, et d'un million d'euros par année d'assurance. La garantie subséquente prévue dans le contrat d'assurance responsabilité civile professionnelle doit être d'une durée de 10 ans minimum (article R. 124-2 du Code des assurances).

A noter que le point de départ d'un sinistre est la date de la réclamation faite par le client et non la date de survenance de la « faute » reprochée au professionnel. Aussi, c'est la couverture d'assurance en vigueur au moment de la réclamation portée par le client qui va être actionnée pour prendre en charge le litige. Il est dès lors primordial pour le professionnel d'avoir une couverture d'assurance pendant toute la durée de son inscription à l'Ordre et jusqu'à sa radiation.

En effet, en l'absence d'assurance au moment de la survenance d'une réclamation, c'est l'assurance « au profit de qui il appartiendra » qui sera mise en jeu pour couvrir le professionnel défaillant. Cette assurance est souscrite par le Conseil supérieur et payée par les cotisations des membres de l'Ordre. Cependant, après prise en charge du sinistre et dédommagement du client, la compagnie se retournera contre le professionnel défaillant pour obtenir le remboursement des sommes ainsi acquittées.

Dans un souci de sécurisation optimale de l'activité des professionnels, le Conseil supérieur de l'Ordre a souscrit une assurance de responsabilité civile professionnelle de groupe. Ce contrat, géré par un courtier en concertation avec l'Ordre, présente de nombreux avantages dont des tarifs maîtrisés et régulièrement renégociés, une couverture d'assurance automatiquement adaptée à l'évolution des missions des experts-comptables, un comité de conciliation composé de représentants de l'Ordre qui intervient si l'assureur refuse d'accorder la garantie ou émet

des réserves de garantie et une assistance par des experts-comptables spécialisés dans le cadre de l'instruction du dossier sinistre.

Peut-on exiger d'un expert-comptable qui souhaite s'inscrire à l'Ordre la souscription d'une assurance responsabilité civile professionnelle ?

Le candidat à l'inscription doit justifier de la souscription d'une assurance responsabilité civile professionnelle en fournissant une attestation provisoire d'assurance. Toutefois cette souscription ne constitue pas une condition d'inscription au tableau de l'Ordre. En l'état actuel des textes, son défaut ne peut donc justifier un refus d'inscription.

En revanche, le défaut de couverture continue de la responsabilité civile professionnelle à compter de l'inscription au tableau peut entraîner la radiation d'office du professionnel par le conseil régional (article 125 du décret du 30 mars 2012).

CHAPITRE 5 ■ LUTTE CONTRE LE BLANCHIMENT DES CAPITAUX ET LE TERRORISME

Depuis la loi du 12 février 2004, les experts-comptables sont concernés par l'article L. 561-2 du Code monétaire et financier qui recense les professionnels tenus à des obligations en matière de lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme, aux côtés des professions financières (banques, assurances) et des professions susceptibles de constater des flux financiers. À ce jour, en France, 43 professions, représentant environ 250 000 professionnels, sont ainsi visées.

Après la transposition en droit français de la troisième directive européenne par l'ordonnance du 30 janvier 2009, les obligations des experts-comptables ont été précisées par une norme publiée par un arrêté du ministre du budget le 7 septembre 2010. Après cette publication, d'autres textes sont venus préciser ou renforcer les obligations, notamment le décret du 3 octobre 2012, les « Lignes directrices conjointes CSO/TRACFIN » et le décret du 6 juin 2013. La 4e directive européenne a par ailleurs été adoptée par le Parlement européen et le Conseil le 20 mai 2015 et devra être transposée par tous les Etats Membres le 26 juin 2017 au plus tard. Dans ce délai, il incombe notamment à la France d'une part d'élaborer une classification pour identifier les risques de blanchiment de capitaux et de financement du terrorisme, les évaluer, les comprendre et les atténuer et, d'autre part, d'indiquer aux professionnels assujettis les

hypothèses dans lesquelles ils doivent appliquer des mesures renforcées. Une fois ce dispositif mis en place, les experts-comptables pourront réaliser plus facilement leurs propres évaluations des risques. La 4^e directive prévoit par ailleurs la tenue par chaque Etat Membre d'un registre central des bénéficiaires effectifs.

Actuellement, les affaires de blanchiment font régulièrement la une des journaux et le nombre de mises en examen pour blanchiment explose. Le dispositif français de lutte contre le blanchiment de capitaux est devenu l'arme majeure de lutte contre les fraudes de toute nature, bien au-delà de l'objectif initial du dispositif international de lutte contre la criminalité organisée. Il convient donc de respecter attentivement les obligations posées par ces textes.

Cinq obligations principales sont ainsi définies :

- obligation de formation ;
- obligation de mise en place de procédures au sein des structures d'exercice professionnel ;
- obligation de vigilance ;
- obligation de documentation ;
- obligation de déclaration à TRACFIN.

1. Les obligations

1.1. L'obligation de formation

L'obligation de formation concerne non seulement les membres de l'Ordre, mais aussi l'ensemble des collaborateurs des cabinets et AGC. Chacun doit être en capacité de comprendre la nature et l'étendue des obligations en matière de lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme. La formation sur le sujet doit être ensuite actualisée au fur et à mesure de l'évolution des textes et doit comprendre la formation sur les procédures mises en place au sein de la structure d'exercice professionnel.

1.2. L'obligation de mise en place de procédures

La mise en place de procédures est une obligation légale, prévue par l'article L.561-32 du Code monétaire et financier et reprise par la norme « anti-blanchiment » puis par la norme « Maîtrise de la qualité ».

Les structures d'exercice professionnel doivent mettre en place des systèmes d'évaluation et de gestion des risques de blanchiment des capitaux et de financement du terrorisme. En pratique, cette obligation se traduit notamment par la rédaction et la diffusion en interne d'un manuel de procédures. La désignation d'un responsable du contrôle interne est également obligatoire dès lors que la structure d'exercice professionnel est composée d'au moins deux experts-comptables associés exerçant dans ladite structure d'exercice professionnel.

Le Conseil supérieur de l'Ordre propose un « Exemple de manuel de procédures à destination des petites structures d'exercice professionnel », disponible en téléchargement gratuit sur la partie privée de son site internet.

Le Conseil régional de l'Ordre des experts-comptables de Paris Ile-de-France et la CRCC de Paris proposent un outil d'aide à la rédaction d'un manuel de procédures sur le site internet www.monmanuelcabinet.fr.

1.3. L'obligation de vigilance

L'obligation de vigilance est définie aux articles L. 561-5 à L. 561-14-2 du Code monétaire et financier, ainsi que par les paragraphes 6 à 14 de la norme « anti-blanchiment » du Conseil Supérieur de l'Ordre des experts-comptables. Ces textes précisent notamment :

- Les obligations et les modalités d'identification des clients ou des adhérents, et le cas échéant des bénéficiaires effectifs ;
- Les obligations de vigilance tout au long de la relation d'affaires.

L'obligation d'identification du client ou adhérent et le cas échéant, du bénéficiaire effectif¹. Le processus d'identification consiste pour les experts-comptables à demander la communication :

- pour un client ou adhérent personne physique, d'un document d'identité officiel en cours de validité comportant une photographie ;
- pour le client ou adhérent personne morale, de tout acte ou extrait de registre officiel datant de moins de trois mois constatant la dénomination, la forme juridique, l'adresse du siège social et l'identité des associés et dirigeants.

¹Au sens de l'article R. 561-1, le bénéficiaire effectif s'entend comme la ou les personnes physiques qui soit détiennent, directement ou indirectement, plus de 25 % du capital ou des droits de vote de la société, soit exercent, par tout autre moyen, un pouvoir de contrôle sur les organes de gestion, d'administration ou de direction de la société ou sur l'assemblée générale de ses associés.

Ils s'entretiennent le cas échéant avec le client ou adhérent ou son représentant habilité sur les éléments d'identification relevés afin de vérifier leur fiabilité.

L'application de mesures de vigilance complémentaire. La mise en œuvre des obligations de vigilance est modulée, le niveau d'intensité de la vigilance variant en fonction du degré d'exposition au risque de blanchiment ou de financement du terrorisme auquel le professionnel est confronté.

Les experts-comptables exercent leur obligation de vigilance selon trois niveaux :

- **vigilance allégée** lorsque le risque de blanchiment des capitaux et de financement du terrorisme paraît faible, les experts-comptables pouvant réduire l'intensité des mesures de vigilance prévues. Dans ce cas, ils justifient que l'étendue des mesures est appropriée aux risques ;
- **vigilance normale** lorsque les éléments d'analyse ou les circonstances n'autorisent pas une vigilance allégée ou n'imposent pas une vigilance renforcée ;
- **vigilance renforcée** lorsque le risque de blanchiment de capitaux et de financement du terrorisme paraît élevé.

Les experts-comptables doivent appliquer des mesures de vigilance complémentaires à l'égard de leur client ou adhérent notamment lorsque :

- le client ou adhérent ou son représentant légal n'est pas physiquement présent aux fins de l'identification ;
- le client ou adhérent est une personne résidant dans un autre État membre de l'Union européenne ou un pays tiers et qui est exposée à des risques particuliers en raison des fonctions politiques, juridictionnelles ou administratives qu'elle exerce ou a exercées pour le compte d'un autre état ou de celles qu'exercent ou ont exercées des membres directs de sa famille ou des personnes connues pour lui être étroitement associées (notion de « personne politiquement exposée », PPE). A noter que la 4^e directive ne limite plus la qualification de « PPE » aux personnes résidant dans un autre Etat.

Ainsi, pendant toute la durée de leur mission ou de leur prestation, les experts-comptables doivent exercer une vigilance adaptée aux risques identifiés de blanchiment de capitaux et financement du terrorisme, notamment sur les éléments obtenus à l'occasion de l'acceptation de la mission, en vue de maintenir une connaissance adéquate du client ou adhérent. L'analyse des risques peut éventuellement conduire les experts-

comptables à recueillir, pendant toute la durée de la relation, les éléments suivants :

1° Au titre de la connaissance de la relation d'affaires

- le montant et la nature des opérations envisagées ;
- la provenance des fonds ;
- la destination des fonds.

2° Au titre de la connaissance de la situation professionnelle, économique et financière du client et, le cas échéant, du bénéficiaire effectif

a) Pour les personnes physiques :

- la justification de l'adresse du domicile à jour au moment où les éléments sont recueillis ;
- les activités professionnelles actuellement exercées ;
- les revenus ou tout élément permettant d'estimer les autres ressources ;
- tout élément permettant d'apprécier le patrimoine.

b) Pour les personnes morales :

- les mandats et pouvoirs.

1.4. L'obligation de documentation

Doivent être conservés pendant toute la durée de la mission et cinq ans après sa fin :

- les documents d'identité du client ou adhérent et du bénéficiaire effectif ;
- les extraits de registres légaux pour les personnes morales ;
- la dernière fiche d'identification des risques spécifiques au client ou adhérent et à son activité ;
- les derniers éléments de détermination du niveau de vigilance applicable.

Doivent être conservés pendant cinq ans après la réalisation de l'opération :

- les notes de travail relatives à l'examen des opérations réalisées par le client ou adhérent ;

- les documents justificatifs de l'origine ou de la destination des fonds utilisés lors de ces opérations ;
- les analyses ayant permis de conclure qu'il n'y avait pas lieu de déposer une déclaration, ou au contraire d'en déposer une ;
- la copie de la déclaration de soupçon et les documents qui y ont été joints.

Nonobstant ce qui précède, le principe de confidentialité de la déclaration de soupçon impose qu'aucun élément relatif à son existence ne figure au dossier. Le cas échéant, ces éléments doivent donc être conservés à part.

1.5. L'obligation de déclaration auprès de Tracfin

Le dispositif de la déclaration de soupçon constitue une exception légale au secret professionnel.

Aux termes de l'article L. 561-15 I et II du Code monétaire et financier, les experts-comptables **doivent déposer une déclaration à Tracfin** portant sur :

- les opérations mettant en jeu des sommes dont ils savent, soupçonnent ou ont de bonnes raisons de soupçonner qu'elles proviennent d'une infraction passible d'une peine privative de liberté supérieure à un an ou participent au financement du terrorisme ;
- les sommes ou opérations dont ils savent, soupçonnent ou ont de bonnes raisons de soupçonner qu'elles proviennent d'une fraude fiscale, lorsqu'ils sont en présence d'un des critères définis à l'article D. 561-32-1 du Code monétaire et financier.

Ces définitions supposent qu'un flux financier ait été constaté.

Cependant, lorsque le professionnel donne une consultation juridique, il est exonéré de son obligation de déclaration de soupçon, à moins que la consultation n'ait été fournie à des fins de blanchiment de capitaux ou de financement du terrorisme ou en sachant que le client ou adhérent la demande aux fins de blanchiment de capitaux ou de financement du terrorisme. En revanche, il reste soumis à l'intégralité des obligations de vigilance.

La déclaration de soupçon est le fruit et la conclusion d'une démarche de clarification qui peut conduire à passer d'une relation avec le client ou l'adhérent reposant sur la confiance, au doute puis enfin au soupçon.

Si le professionnel est confronté à un doute, des informations complémentaires doivent être demandées au client ou adhérent et la qualité des réponses ou des justifications constituent à cet égard des indices éclairants. Ces démarches doivent permettre de lever le doute ou de structurer le soupçon sur le fait que les opérations portent sur des sommes qui proviennent d'une infraction sous-jacente. Si le doute ne peut pas être levé par la démarche de clarification, il devient un soupçon et une déclaration à Tracfin doit être effectuée.

Le professionnel qui effectue une déclaration de soupçon, conformément aux règles juridiques et aux principes déontologiques, est exonéré des poursuites pénales fondées sur :

- la dénonciation calomnieuse (article 226-10 du Code pénal) ;
- le non-respect de l'obligation de secret professionnel (article 226-13 du Code pénal).

Cette exonération est applicable quand bien même le caractère délictuel des faits ayant conduit à la déclaration n'a pu être démontré par l'autorité judiciaire.

Une protection similaire est assurée au professionnel, sous la même condition de bonne foi, en matière de responsabilité civile et de sanction disciplinaire.

Toutefois, ce principe d'exonération ne peut être mis en œuvre en cas de concertation frauduleuse avec le propriétaire des sommes ou l'auteur des opérations.

En dehors du cas prévu par l'article L. 561-22 du Code monétaire et financier, la déclaration de soupçon ne peut en aucun cas, à elle seule, exonérer du risque de poursuite pénale, notamment pour blanchiment.

Le défaut de déclaration n'est pas sanctionné en tant que tel par la loi pénale. Il s'agit d'une obligation légale dont le manquement est susceptible de faire l'objet de sanction par une chambre de discipline ordinale.

Néanmoins l'absence de déclaration peut contribuer à caractériser une défaillance par rapport à l'application de la norme ou par rapport aux procédures, pouvant entraîner la mise en cause de la responsabilité pénale du professionnel. Elle pourrait également constituer un élément de l'intentionnalité du délit et générer un risque de mise en cause au pénal du professionnel.

2. La détection des anomalies et l'analyse des faits conduisant au soupçon

Le dispositif français de lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme n'est pas un dispositif systématique de déclarations basé exclusivement sur des critères objectifs définis a priori. Il repose sur une analyse au cas par cas des opérations. C'est par une démarche pragmatique et graduée fondée sur son appréciation nourrie de son expertise et de son expérience que l'expert-comptable est en mesure de détecter les opérations pouvant faire l'objet d'une déclaration prévue à l'article L. 561-15 du Code monétaire et financier et d'établir, le cas échéant, une déclaration de soupçon.

Il en résulte que dans toute déclaration doivent figurer explicitement les faits ayant conduit au soupçon à l'origine du signalement.

Le dispositif n'exige pas de l'expert-comptable une recherche active des opérations pouvant relever de fraudes. Il n'a pas à abandonner les méthodes de travail fondées sur l'analyse des risques qu'il emploie dans le cadre de la réalisation de ses missions. Ainsi, l'obligation de vigilance ne le contraint pas à abandonner l'utilisation de seuil de signification, tout au plus à les moduler en fonction du niveau de vigilance retenu.

Néanmoins, dans le respect des termes de ses missions, il doit être en mesure de détecter des anomalies apparentes et significatives et, le cas échéant, d'effectuer des diligences complémentaires afin de s'assurer que les sommes utilisées dans les opérations visées ont une origine licite. De même, le seuil de signification déterminé par le professionnel ne doit pas l'exonérer de déclarer des sommes plus modestes si les éléments identifiés montrent que ces opérations s'inscrivent dans le cadre d'une fraude plus vaste mettant en œuvre des mécanismes complexes, ou si ces opérations présentent un caractère répétitif.

En tout état de cause, l'expert-comptable n'a pas à rechercher l'infraction primaire préalable à l'opération de blanchiment.

Le fait, pour un professionnel, de ne pas comprendre un montage juridique, l'imbrication de sociétés, des mouvements financiers ou toute autre opération complexe, ne doit pas le conduire à effectuer une déclaration sans avoir procédé à une analyse préalable sur la base des éléments à sa disposition ou qu'il peut raisonnablement rechercher.

La déclaration de soupçon doit être effectuée de bonne foi à la suite d'une analyse conduisant l'expert-comptable à conclure qu'il est en présence d'éléments circonstanciés alimentant un soupçon et qu'il est dès lors tenu

de porter les faits à la connaissance de Tracfin, par une déclaration de soupçon.

Dès lors que le professionnel n'a pas pu lever le doute sur la licéité des sommes ou des opérations observées, il doit déposer une déclaration sans tenir compte d'autres considérations.

3. La déclaration à Tracfin

3.1. Les cas de déclaration de soupçon prévus par la loi

Cas général : les opérations qui mettent en jeu des fonds provenant d'infractions punies de plus d'un an d'emprisonnement ou participent au financement du terrorisme (article L. 561-15 I du Code monétaire et financier).

L'article L. 561-15 I du Code impose aux experts-comptables de déclarer à Tracfin les opérations portant sur des sommes dont ils « *savent, soupçonnent ou ont de bonnes raisons de soupçonner qu'elles proviennent d'une infraction passible d'une peine privative de liberté supérieure à un an ou participent au financement du terrorisme* ».

En droit français la quasi-totalité des délits générateurs de profits sont sanctionnés par une peine privative de liberté supérieure à un an. Retenant une approche « tous délits », l'ordonnance du 30 janvier 2009 a donc considérablement étendu le champ d'application de la déclaration de soupçon pour y inclure le blanchiment du produit d'infractions telles que l'abus de biens sociaux, l'escroquerie, l'abus de confiance, la banqueroute, le travail dissimulé...

Dans le cadre de ses missions, le professionnel peut être conduit à constater des faits devant faire l'objet d'une déclaration. Les faits peuvent notamment porter sur :

- des opérations constatées a priori lors d'une opération telle que la constitution de société ;
- des opérations constatées a posteriori dans le cadre de la comptabilisation des opérations (mouvements bancaires, règlements ou apports en espèces...) ;
- des opérations constatées a posteriori dans le cadre de l'établissement et/ou de la révision des comptes annuels (prêts, comptes courants, contrats...) ;

- des situations atypiques constatées dans le cadre de l'analyse de la cohérence et de la vraisemblance des comptes (ventes à perte, absence de viabilité économique, soutien artificiel par apports en comptes courants...);
- des opérations ou intentions constatées dans le cadre d'une consultation juridique explicitement sollicitée par le client ou adhérent aux fins de blanchiment, ou lorsque la finalité de blanchiment est connue.

Il n'appartient pas au professionnel de qualifier l'infraction pénale sous-jacente. Toutefois, au regard des informations dont il dispose, il peut émettre une hypothèse.

Cas particulier : soupçon de blanchiment de fraude fiscale (article L. 561-15 II du Code monétaire et financier)

Aux termes de l'article L. 561-15 II du Code monétaire et financier, la déclaration de soupçon portant sur des opérations mettant en jeu des sommes qui proviennent d'une fraude fiscale ne doit être effectuée qu'en présence de l'un des seize critères définis par l'article D.561-32-1 du Code monétaire et financier.

Les critères mentionnés sont **alternatifs**, ce qui implique que les experts-comptables sont tenus de déclarer à Tracfin tout soupçon portant sur du blanchiment de fraude fiscale dès lors que le flux en question est susceptible d'avoir pour origine une fraude fiscale répondant à au moins l'un de ces seize critères.

La seule présence d'un ou de plusieurs critères mentionnés à l'article D.561-32-1 du Code monétaire et financier ne peut en aucun cas suffire à justifier une déclaration.

Les déclarations effectuées au titre de cet article doivent l'être après que les diligences mentionnées dans les paragraphes précédents (démarche de clarification) auront été accomplies.

Bien que le délit de blanchiment soit un délit de conséquence, qui suppose un délit initial qui a procuré les fonds blanchis, il est également un délit autonome qui peut être poursuivi et sanctionné même si le délit initial ne l'est pas. Ainsi, en matière de fraude fiscale, la saisine de la Commission des Infractions Fiscales (CIF), n'est pas nécessaire.

3.2. Les modalités de déclaration

Depuis juillet 2012, l'application informatique ERMES permet de saisir les déclarations de soupçon par Internet à partir du site de Tracfin (<http://www.economie.gouv.fr/tracfin>), de manière sécurisée. La déclaration de soupçon peut toutefois être effectuée à l'aide du formulaire de déclaration disponible sur le site de Tracfin.

Il s'agit d'un formulaire au format PDF qui peut être rempli et enregistré après modifications et comportant une aide sous forme de listes pour remplir certaines zones et d'info-bulles donnant des indications sur la nature des informations à indiquer.

La déclaration dactylographiée (obligatoirement) puis imprimée peut alors être transmise par la voie postale, en utilisant l'adresse suivante :

Tracfin
10, rue Auguste Blanqui
93186 Montreuil-sous-Bois cedex

La déclaration ne peut en aucun cas être envoyée par courrier électronique.

De façon tout à fait exceptionnelle, la déclaration de soupçon peut être verbale. Ce mode de transmission doit être utilisé s'il se justifie notamment par les circonstances de la préparation ou de la réalisation de l'opération en cause, en particulier lorsque la déclaration porte sur une opération dont l'exécution est imminente ; il implique un déplacement du déclarant, dans un lieu neutre, qui remet les pièces correspondant à la déclaration qu'il effectue.

garantit de recevoir un accusé de réception (sauf bien sûr si le déclarant choisit d'y renoncer en cochant la case correspondante du formulaire). Cet accusé de réception, qui constitue une preuve de la démarche, est envoyé par mail à l'adresse mentionnée lors de l'inscription à ce dispositif. Il convient donc de veiller à la confidentialité de cette adresse.

Il semble que Tracfin ne transmette désormais plus d'accusé de réception en cas de déclaration par voie postale. Par précaution, puisque c'est ce canal qui était utilisé auparavant, il convient tout de même de veiller à ce que le numéro de télécopie éventuellement indiqué dans la déclaration permette d'en assurer la confidentialité. Comme avec la plateforme ERMES, il est également possible de renoncer expressément à l'accusé de réception. La déclaration à Tracfin comporte les indications prévues au III de l'article R. 561-31 du Code monétaire et financier et par l'arrêté du 6 juin 2013 fixant les modalités de transmission de la déclaration, à savoir :

- la profession du déclarant ;
- les éléments d'identification et les coordonnées professionnelles du déclarant ;
- le cas de déclaration par référence aux cas mentionnés aux I, II et V de l'article L. 561-15 du Code monétaire et financier ;
- les éléments d'identification du client et, le cas échéant, du bénéficiaire effectif de l'opération qui fait l'objet de la déclaration ainsi que, dans le cas où une relation d'affaires a été nouée avec le client, l'objet et la nature de cette relation ;
- un descriptif de l'opération et les éléments d'analyse qui ont conduit à effectuer la déclaration ;
- lorsque l'opération n'a pas encore été exécutée, son délai d'exécution ;
- des mentions complétées en fonction des informations complémentaires en possession du déclarant, notamment :
 - pour les personnes physiques : l'activité professionnelle et les éléments de patrimoine
 - pour les personnes morales : le numéro d'immatriculation au registre du commerce et des sociétés, la forme juridique et le secteur d'activités.

■ Les pièces à joindre :

Copie des pièces ou documents justificatifs utiles à son exploitation par Tracfin. Ces documents peuvent être des factures (de charges ou de produits), des contrats de toute nature, des relevés de banque ou de comptes, des courriers ou extraits de courriers, des notes internes, des feuilles d'analyse établies par le professionnel dans le cadre de sa mission, des procès-verbaux de délibération des organes de la société cliente ou adhérente ou de sociétés liées, etc. (la liste n'est pas limitative).

Le formulaire de la déclaration doit être rédigé par le déclarant (professionnel comptable). Il ne doit pas déléguer cette tâche.

Il convient de préciser que le défaut de renseignement de certains champs essentiels à l'exploitation de la déclaration de soupçon est susceptible de la rendre irrecevable. Il s'agit des mentions indiquées à l'article R. 561-31 du Code monétaire et financier, notamment :

- l'identité du déclarant ;
- la signature du déclarant ;
- l'identité du client et le cas échéant, du bénéficiaire effectif.

En cas d'irrecevabilité de la déclaration, celle-ci doit être considérée comme nulle et non avenue, avec les conséquences juridiques éventuelles qu'entraîne l'absence de déclaration. Le déclarant ne recevra pas d'accusé de réception de la déclaration, y compris en cas d'utilisation de la plate-forme ERMES.

En revanche, Tracfin invitera le déclarant, dans un délai de dix jours ouvrables à compter de sa réception, à régulariser sa déclaration en lui précisant les éléments à compléter. Le déclarant disposera d'un délai d'un mois à compter de cette notification, pour procéder à la régularisation. A défaut de régularisation dans ce délai, le déclarant sera informé via la plate-forme ERMES ou par tout autre moyen permettant de s'assurer qu'il en a eu connaissance, de l'irrecevabilité de sa déclaration, au plus tard dans un délai de dix jours ouvrables. Ces dispositions ne sont toutefois pas applicables si les éléments permettant l'identification du déclarant font défaut.

3.3. Les délais de déclaration

La déclaration de soupçon peut porter sur des faits anciens. Compte tenu du fait que la plupart des missions des experts-comptables supposent leur intervention *a posteriori* des opérations (par exemple mission de présentation ou d'examen limité), les informations ayant donné lieu au soupçon doivent être actualisées pour permettre une exploitation de la déclaration par Tracfin.

Dès que le soupçon est constitué, le professionnel fait parvenir sa déclaration à Tracfin dans un délai raisonnable. La période comprise entre la constatation des anomalies et la déclaration doit servir à mettre en œuvre la démarche de clarification.

3.4. Confidentialité de la déclaration

La déclaration à Tracfin est confidentielle. Il est interdit, sous peine des sanctions prévues à l'article L. 574-1 du Code monétaire et financier (amende de 22 500 €), de porter à la connaissance du client, de l'adhérent ou de tiers l'existence et le contenu de la déclaration, à l'exception du Conseil Supérieur de l'Ordre des experts-comptables agissant en tant qu'autorité de contrôle. Les experts-comptables ne font pas figurer la déclaration dans le dossier du client ou adhérent, ni aucun élément relatif à son existence. Ils respectent également, au sein de leur structure d'exercice professionnelle, la confidentialité de la déclaration, notamment auprès des personnes n'ayant pas participé à la mission ayant donné lieu à déclaration.

Cette obligation de confidentialité s'impose également auprès de toutes les autres administrations (administration fiscale, services de Police ou de Gendarmerie...).

Dans le cas où l'autorité judiciaire solliciterait l'expert-comptable, ce dernier ne doit rien dire ou communiquer et inviter le juge à contacter le service Tracfin, seul habilité à communiquer, dans le respect des lois et règlements, la déclaration de soupçon.

Cela implique d'éventuelles conséquences organisationnelles qui sont à la charge de chaque structure d'exercice professionnel. Cette obligation répond aux exigences de l'article L. 561-32 du Code monétaire et financier relatives aux procédures et contrôle interne sur la gestion des risques de blanchiment.

Les experts-comptables et les autres personnes visées aux paragraphes 12 (les experts-comptables, les salariés autorisés à exercer la profession d'expert-comptable ainsi que les commissaires aux comptes) et 13 (les avocats au Conseil d'Etat et à la Cour de cassation, les avocats, les notaires, les huissiers de justice, les administrateurs judiciaires, les mandataires judiciaires et les commissaires-priseurs judiciaires) de l'article L. 561-2 du Code monétaire et financier qui appartiennent à un même réseau ou à une même structure d'exercice professionnel peuvent s'informer mutuellement de l'existence et du contenu de la déclaration lorsque :

- les informations communiquées sont nécessaires à l'exercice, au sein du réseau ou de la structure d'exercice professionnel, de la vigilance en matière de lutte contre le blanchiment de capitaux ou le financement du terrorisme et sont exclusivement utilisées à cette fin ;
- les informations ne sont échangées qu'entre des personnes soumises à des obligations équivalentes en matière de secret professionnel et tenues à l'obligation de déclaration.

Depuis la modification de l'article L. 561-21 du Code monétaire et financier par la loi n°2012-387 du 22 mars 2012, l'expert-comptable d'une entité peut, sous certaines conditions, informer le commissaire aux comptes de la même entité de l'existence et du contenu d'une déclaration déposée auprès de Tracfin.

4. La rupture de la relation d'affaires

La décision de rupture éventuelle de la relation d'affaires est à l'initiative exclusive du professionnel. Il doit apprécier, en son âme et conscience, en fonction des circonstances particulières, et en prenant en compte les

risques qu'il prend en restant en fonction ou en abandonnant ses fonctions, s'il peut ou non poursuivre sa mission.

5. Contrôle du respect de ces obligations lors du contrôle qualité

Le respect par les professionnels des obligations mises à leur charge par le Code monétaire et financier dans le cadre de la lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme fait partie intégrante du contrôle qualité. Le contrôleur qualité doit en effet s'interroger lors du contrôle technique sur la pertinence d'établir ou non une déclaration de soupçon.

Lorsqu'il relève des éléments, qui selon son expérience, sont de nature à déclencher l'établissement d'une déclaration de soupçon, il en prend note pour pouvoir informer le Comité Lutte Anti-Blanchiment du CSOEC (« Comité LAB »).

Il ne doit toutefois pas interroger le confrère pour savoir s'il a ou non établi une déclaration de soupçon. Cette problématique relève en effet uniquement du Comité LAB (cf. ci-après). Il ne doit pas non plus noter ses remarques dans le rapport du contrôle de qualité.

Le contrôleur informe le Comité LAB par courrier confidentiel, en indiquant le nom du professionnel concerné ainsi que les autres éléments de nature à permettre à ce comité d'apprécier la pertinence de l'établissement ou non d'une déclaration de soupçon. Il joint également à son courrier les autres éléments relatifs à la LAB issus du contrôle structurel et du contrôle technique. La copie de ce courrier n'est pas jointe au dossier de contrôle remis au CROEC. Par ailleurs, le contrôleur qui saisit le Comité LAB en avise le contrôlé.

Le Président du Comité LAB nomme, en veillant au respect du principe de dépaysement, un membre du Comité LAB qui sera en charge de ce cas et devra, si nécessaire, contacter le contrôleur afin d'obtenir des précisions sur les éléments transmis au préalable. En fonction de ces éléments, plusieurs cas pourront se présenter :

- les éléments relevés ne sont pas suffisants pour justifier une déclaration de soupçon ; le membre du Comité LAB devra établir une note afin de détailler sa position et le dossier sera classé.
- les éléments relevés sont suffisants pour justifier un approfondissement d'enquête ; le membre du Comité LAB devra prendre contact avec le professionnel concerné afin d'avoir des explications :

- le contrôlé déclare avoir effectué une déclaration de soupçon ; le membre du Comité LAB devra se déplacer dans son cabinet (sauf si le contrôlé accepte d'envoyer l'accusé de réception), afin d'en vérifier l'existence.
- le contrôlé déclare ne pas avoir effectué une déclaration de soupçon. Dans ce cas, le membre du Comité LAB devra se déplacer chez le contrôlé pour prendre connaissance du dossier. Au vu de l'examen du dossier, plusieurs situations sont possibles :
 - le professionnel et le membre du Comité LAB estiment que le cas ne nécessite pas de déclaration de soupçon : le dossier est clos au niveau du Comité LAB.
 - le professionnel prend conscience de la nécessité de faire une déclaration de soupçon et la fait.
 - le professionnel refuse de faire une déclaration de soupçon, bien que le membre du Comité LAB l'y encourage : le cas est remonté au niveau du Comité LAB pour transmission de l'information à TRACFIN conformément à l'article L 561-30 II du Code monétaire et financier.
 - Dans ces deux derniers cas, le membre du Comité LAB désigné demande à consulter les autres déclarations de soupçon. Ensuite, en prenant en compte les éléments relevés à l'occasion du contrôle qualité et des éventuelles déclarations, il produit un rapport sur les défaillances du professionnel. Ce rapport est soumis au Comité LAB aux fins d'apprécier l'importance des manquements constatés et la nécessité, le cas échéant, de mettre en œuvre des poursuites disciplinaires ; dans ce cas, la chambre régionale de discipline sera saisie directement par le Comité LAB.

Les notes et les rapports des membres du Comité LAB ainsi que le courrier et les notes transmis par les contrôleurs qualité sont conservés dans un coffre-fort physique auquel seuls le président et le vice-président du Comité LAB ont accès. Ils font l'objet de statistiques (nombre de dossiers remontés au Comité LAB, nombre de dossiers classés immédiatement, ...). Ils sont conservés autant que de besoin.

Le courrier et les notes du contrôleur qualité relatifs à la saisine du Comité LAB sont détruits dès que le membre du Comité LAB a finalisé son contact.

6. Comité Lutte Anti-Blanchiment

Le Comité LAB, institué par l'article 234-1 du Règlement intérieur de l'Ordre, est composé de 6 membres au moins, désignés lors d'une session

du CSOEC, parmi les élus du CSOEC. Cette nomination dure le temps de leur mandat.

Le Président et le vice-Président du Comité LAB sont nommés par la session du CSOEC.

Les missions du Comité LAB sont les suivantes :

- Orientation de la politique de LAB
- Actions de formation et d'information sur les obligations de LAB : le Comité LAB réalise les actions utiles afin d'informer les professionnels sur leur obligations et de les inciter à établir les déclarations de soupçon. Un bilan des actions de formation et d'information est réalisé annuellement.
- Assistance régulière aux professionnels : le Comité LAB répond aux questions des professionnels via le numéro vert (0800 00 86 16).
- Gestion des cas relevés lors des contrôles de qualité (Cf. point 5 ci-dessus).
- Information à Tracfin des absences de déclaration constatées : lorsque le Comité LAB estime qu'un cas est suffisamment sérieux pour justifier une déclaration de soupçon mais que le professionnel concerné refuse de la faire, il en informe TRACFIN, en application de l'article L561-30 II du Code monétaire et financier et en cohérence avec les dispositions relatives aux autres autorités de contrôle.
- Saisine de la chambre régionale de discipline : le Comité LAB saisit la chambre régionale de discipline en application de l'article L561-36 III du Code monétaire et financier.
- Echanges avec TRACFIN, notamment pour l'amélioration de la qualité des déclarations de soupçon.

7. Moyens mis à disposition des professionnels par le Conseil Supérieur

Le Conseil Supérieur est à l'origine de la conception de plusieurs formations LAB adaptées aux différents besoins des professionnels.

Il offre également aux experts-comptables la possibilité de solliciter l'avis d'un membre du Comité LAB sur toute question LAB via le numéro vert 0800 00 86 16.

TROISIÈME PARTIE

LA DEONTOLOGIE



Le terme déontologie fait référence à l'ensemble des principes et règles éthiques qui gère et guide une activité professionnelle. La déontologie établit un ensemble de règles de comportement à respecter par les membres d'une profession. Ces règles déterminent les devoirs minimum exigibles des professionnels dans l'accomplissement de leur activité. Elles se situent entre la morale et le droit positif.

S'agissant des professionnels autorisés à exercer la profession ou l'activité d'expertise comptable, la déontologie est l'expression juridique, souhaitée par le législateur, des nécessités éthiques et techniques d'une profession qui, en raison de sa nature et des liens spécifiques reliant ses membres entre eux, doit être organisée.

Le respect de la déontologie apparaît plus que jamais comme un garde-fou, un élément de l'identité de la profession, de la marque reconnue qu'elle constitue aux yeux de tous les acteurs économiques.

La parution du Code de déontologie, pris par le décret n°2007-1387 du 27 septembre 2007, a été l'aboutissement de plusieurs années de travaux de la Commission déontologie du Conseil supérieur et des pouvoirs publics. Le Code de déontologie a mis en conformité le droit positif avec le droit communautaire, en même temps qu'il a conforté la modernisation de l'exercice professionnel et réaffirmé les valeurs qui fondent l'éthique professionnelle.

Le décret du 27 septembre 2007 a été abrogé par le décret n°2012-342 du 30 mars 2012 relatif à l'exercice de l'activité d'expertise comptable, qui a intégré le code de déontologie (articles 141 à 169).

L'article 141 du Code précise ainsi que « *Les dispositions du présent chapitre constituent le code de déontologie des professionnels de l'expertise comptable. Elles s'appliquent aux experts-comptables stagiaires et aux salariés mentionnés respectivement à l'article 83 ter et à l'article 83 quater de l'ordonnance du 19 septembre 1945 susvisée.*

A l'exception de celles qui ne peuvent concerner que des personnes physiques, elles s'appliquent également aux sociétés d'expertise comptable et aux associations de gestion et de comptabilité ».

Que la profession soit exercée sous forme libérale ou sous forme associative, les règles déontologiques sont les mêmes.

Le Conseil supérieur de l'Ordre des experts-comptables étant membre de l'International Federation of Accountants (IFAC), le Code d'éthique de l'International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA), instance de normalisation indépendante au sein de l'IFAC, s'applique aux

professionnels français. La version du code révisé en juillet 2009 (attention modifications ultérieures) est disponible en français sur le site du Conseil supérieur de l'Ordre.

Les organisations membres de l'IFAC ou les cabinets ne doivent pas appliquer des règles moins strictes que celles qui figurent dans ce code.

Certains pays peuvent avoir mis en place des règles et des recommandations différentes de celle de ce code. Les professionnels comptables intervenant dans ces pays devront être informés de ces différences et se conformer aux règles et recommandations les plus strictes, sauf si la loi ou la réglementation applicable le leur interdit.

Consultez les questions/réponses en matière déontologique sur le site internet du CSOEC.

CHAPITRE 1 ■ LES DEVOIRS GENERAUX

(Articles 142 à 154 du Code de déontologie)

1. Compétence, conscience, probité

Article 142

« Les personnes mentionnées à l'article 141 ci-dessus se consacrent à la science et à la technique comptables dans le respect des dispositions législatives et réglementaires applicables à l'exercice de leur profession, notamment celles du présent code, ainsi que des règles professionnelles définies par le Conseil supérieur de l'ordre des experts-comptables dans les conditions prévues au 3° de l'article 29. »

Article 143

« Les experts-comptables et les salariés mentionnés respectivement à l'article 83 ter et à l'article 83 quater de l'ordonnance du 19 septembre 1945 susvisée sont tenus de prêter serment dans les six mois de leur inscription au tableau conformément à la formule ci-après :

« Je jure d'exercer ma profession avec conscience et probité, de respecter et faire respecter les lois dans mes travaux. »

Cette prestation de serment a lieu devant le Conseil régional de l'Ordre. Une ampliation de sa prise de serment est fournie à l'expert-comptable. »

Article 144

« Les personnes mentionnées à l'article 141 s'abstiennent, même en dehors de l'exercice de leur profession, de tout acte ou manœuvre de nature à déconsidérer celle-ci. »

Article 145

« Les personnes mentionnées à l'article 141 exercent leur activité avec compétence, conscience professionnelle et indépendance d'esprit. Elles s'abstiennent, en toutes circonstances, d'agissements contraires à la probité, l'honneur et la dignité. »

Elles doivent en conséquence s'attacher :

1° A compléter et mettre à jour régulièrement leur culture professionnelle et leurs connaissances générales ;

2° A donner à chaque question examinée tout le soin et le temps qu'elle nécessite, de manière à acquérir une certitude suffisante avant de faire toute proposition ;

3° A donner leur avis sans égard aux souhaits de celui qui les consulte et à se prononcer avec sincérité, en toute objectivité, en apportant, si besoin est, les réserves nécessaires sur la valeur des hypothèses et des conclusions formulées ;

4° A ne jamais se placer dans une situation qui puisse diminuer leur libre arbitre ou faire obstacle à l'accomplissement de tous leurs devoirs ;

5° A ne jamais se trouver en situation de conflit d'intérêts.

Les personnes morales mentionnées à l'article 141 veillent à ce que les professionnels de l'expertise comptable qu'elles emploient fassent preuve des mêmes qualités et adoptent le même comportement. »

L'expert-comptable doit exercer son activité avec compétence, conscience professionnelle et probité.

Etre techniquement compétent, c'est acquérir les connaissances et les savoirs faire dans les divers domaines qui concernent le champ d'intervention du professionnel (comptabilité, droit des sociétés, fiscalité, gestion, etc.) au cours des études et des stages professionnels, les exploiter, les développer et les mettre à jour tout au long de la vie professionnelle.

Les clients ne confient leurs dossiers qu'à des professionnels dont ils reconnaissent la compétence technique, c'est-à-dire la capacité à :

- maîtriser les missions et les démarches qu'elles impliquent ;
- formuler des jugements professionnels de qualité ;
- accomplir leurs missions avec professionnalisme.

Le volume des connaissances nécessaires pour l'exécution des missions est devenu si important qu'aucun professionnel ne peut prétendre tout connaître sans suivre une formation continue. Une stratégie d'apprentissage, de travail collectif en équipe et de coopération s'avère indispensable pour maintenir et développer les connaissances individuelles et bénéficier de l'intelligence collective du cabinet. De même, la gestion

interne du cabinet nécessite que le professionnel se préoccupe de développer les compétences techniques de ses collaborateurs.

En ce sens, il est impératif qu'il :

- définisse les méthodes de travail, les communique aux collaborateurs et contrôle leur bonne application ;
- planifie les missions et les affecte aux collaborateurs en fonction de leurs compétences ;
- se préoccupe de façon permanente de la qualité des travaux accomplis par ses collaborateurs en les supervisant et en accordant une attention particulière à l'appréciation de la qualité des travaux pour le client.

Les exigences de conscience et de probité sont affirmées par la prestation de serment du professionnel (article 143 du Code de déontologie) : « *Je jure d'exercer ma profession avec conscience et probité, de respecter et faire respecter les lois dans mes travaux.* »

La probité oblige à une parfaite observation des règles morales et à un respect scrupuleux des devoirs et des règlements.

Ce sont ces garanties de compétence, de conscience et de probité qui contribuent à assurer l'équilibre contractuel dans les relations entre les professionnels et leurs clients ou adhérents.

2. Indépendance

Article 145

« Les personnes mentionnées à l'article 141 exercent leur activité avec compétence, conscience professionnelle et indépendance d'esprit. Elles s'abstiennent, en toutes circonstances, d'agissements contraires à la probité, l'honneur et la dignité.

Elles doivent en conséquence s'attacher :

1° A compléter et mettre à jour régulièrement leur culture professionnelle et leurs connaissances générales ;

2° A donner à chaque question examinée tout le soin et le temps qu'elle nécessite, de manière à acquérir une certitude suffisante avant de faire toute proposition ;

3° A donner leur avis sans égard aux souhaits de celui qui les consulte et à se prononcer avec sincérité, en toute objectivité, en apportant, si

besoin est, les réserves nécessaires sur la valeur des hypothèses et des conclusions formulées ;

4° *A ne jamais se placer dans une situation qui puisse diminuer leur libre arbitre ou faire obstacle à l'accomplissement de tous leurs devoirs ;*

5° *A ne jamais se trouver en situation de conflit d'intérêts.*

Les personnes morales mentionnées à l'article 141 veillent à ce que les professionnels de l'expertise comptable qu'elles emploient fassent preuve des mêmes qualités et adoptent le même comportement. »

Article 146

« Les personnes mentionnées à l'article 141 évitent toute situation qui pourrait faire présumer d'un manque d'indépendance. Elles doivent être libres de tout lien extérieur d'ordre personnel, professionnel ou financier qui pourrait être interprété comme constituant une entrave à leur intégrité ou à leur objectivité. »

2.1. Fonctions et activités incompatibles avec l'exercice de la profession

L'accomplissement de certaines fonctions ou activités par le professionnel est de nature à créer des conflits d'intérêts susceptibles de porter atteinte à son indépendance.

Dans cette perspective, les textes lui interdisent certaines fonctions et restreignent certaines activités. Ainsi, l'ordonnance du 19 septembre 1945 liste en son article 22 un certain nombre d'incompatibilités avec la profession d'expertise comptable.

Il est par exemple interdit aux membres de l'Ordre d'agir en tant qu'agent d'affaires ou d'assumer une mission de représentation devant les tribunaux de l'ordre judiciaire ou administratif (cf. tableau récapitulatif des fonctions et activités compatibles avec le statut d'expert-comptable).

2.2. Relations avec les clients

Différents types de liens peuvent être interprétés comme constituant une entrave à l'intégrité ou à l'objectivité des professionnels (article 146 du Code de déontologie) :

- les liens d'ordre financier ;
- les liens d'ordre professionnel ;

- les liens d'ordre personnel.

Sont visés tous les clients pour lesquels est exercée une mission comptable, ainsi que toutes les entreprises appartenant au même groupe (sociétés mères, filiales, de participations, sociétés liées...).

L'ensemble des règles suivantes s'appliquent également aux employés salariés de l'expert-comptable, de la succursale d'expertise comptable ou de l'AGC, ainsi qu'à toute personne agissant pour son compte ou ayant avec lui des liens ou intérêts communs (article 22, alinéa 8, de l'ordonnance de 1945).

a. Les liens d'ordre financier

Concernant les prises de participations financières dans des entreprises clientes, l'ordonnance du 19 septembre 1945 énonce en son article 22, alinéa 5, qu'il est interdit aux membres de l'Ordre « *d'effectuer des travaux d'expertise comptable, de révision comptable ou de comptabilité pour les entreprises dans lesquelles ils possèdent directement ou indirectement des intérêts substantiels* ».

L'article 605 du règlement intérieur, porté par arrêté du 19 février 2013, rappelle que la détention de participations financières par un expert-comptable ne doit jamais conduire ce dernier à se trouver en situation de conflit d'intérêts ou dans une situation qui puisse diminuer son libre arbitre ou faire obstacle à l'accomplissement de ses devoirs professionnels ou qui pourrait faire présumer d'un manque d'indépendance ou être interprétée comme constituant une entrave à son intégrité ou à son objectivité.

L'article 609 du règlement intérieur contient les mêmes conditions à propos de l'exercice par un professionnel de mandats sociaux dans toute société, groupement ou association.

De même, les relations financières du professionnel comptable avec un client étant susceptibles d'affecter son objectivité, et pouvant conduire les tiers à considérer que cette objectivité a été compromise, il est recommandé que ne soit pas entretenu ce type de relations (prêt, emprunt, crédit-bail...).

Cette restriction ne concerne pas les relations commerciales et financières courantes faites dans les conditions offertes habituellement au public.

b. Les liens d'ordre professionnel

La fonction de salarié, sauf chez un autre membre de l'Ordre, chez un membre de la compagnie nationale des commissaires aux comptes, dans une succursale d'expertise comptable ou dans une association de gestion et de comptabilité, est incompatible avec l'exercice de la profession.

c. Les liens d'ordre personnel

Les relations personnelles ou familiales entretenues par le professionnel ou ses collaborateurs avec les membres de la direction de l'entreprise cliente ne doivent pas constituer un risque d'atteinte à l'indépendance. Chaque situation doit être appréciée au cas par cas.

Le Code d'éthique de l'IFAC traite de l'indépendance et de l'objectivité des professionnels comptables dans ses sections 290 (indépendance - missions d'audit et d'examen limité) et 291 (indépendance - autres missions d'assurance).

Un expert-comptable peut-il détenir 10 % des titres d'une société pour le compte de laquelle il exerce une mission comptable sans contrevenir aux règles d'indépendance ?

La notion d'intérêts substantiels évoquée à l'article 22, alinéa 5, de l'Ordonnance de 1945 doit être appréciée au cas par cas selon l'entreprise cliente. Il convient de rappeler que l'indépendance est une disposition d'esprit de l'expert-comptable.

3. Secret professionnel

L'article 21 de l'ordonnance du 19 septembre 1945 dispose que « *sous réserve de toute disposition législative contraire, les experts-comptables, les salariés mentionnés à l'article 83 ter et à l'article 83 quater les experts-comptables stagiaires sont tenus au secret professionnel dans les conditions et sous les peines fixées par l'article 226-13 du Code pénal* ».

L'article 226-13 du Code pénal indique que « *la révélation d'une information à caractère secret par une personne qui en est depositaire soit par état ou par profession, soit en raison d'une fonction ou d'une mission temporaire, est punie d'un an d'emprisonnement et de 15 000 euros d'amende* ». L'article 226-14 du même code précise que « *l'article 226-13 n'est pas applicable dans les cas où la loi impose ou autorise la révélation du secret.* »

Il ressort de ces textes que le professionnel commet le délit d'atteinte au secret professionnel prévu par l'article 226-13 du Code pénal lorsqu'il révèle une information à caractère secret dont il est dépositaire.

Il faut ajouter aux sanctions pénales la possibilité pour le professionnel de voir sa responsabilité civile et/ou disciplinaire engagée par l'Ordre ou le client dont il a révélé les informations secrètes.

L'article 147 du Code de déontologie rappelle que nonobstant leur obligation au secret professionnel, les experts-comptables sont soumis « à un devoir de discrétion dans l'utilisation de toutes les informations dont elles [les personnes mentionnées à l'article 141] ont connaissance dans le cadre de leur activité ».

3.1. Portée du secret professionnel

Les textes ne donnent pas de définition précise des informations qui relèvent du secret professionnel. Toutefois, il faut déduire de la jurisprudence et de la doctrine que les informations couvertes par le secret professionnel le sont, non en raison de la profession de leur dépositaire (par exemple l'expert-comptable), mais en raison de leur caractère secret.

Plus précisément, l'information à caractère secret est donc l'information non connue (qui peut avoir été confiée ou non) ou l'information qui a été confiée à titre de confiance.

Ainsi, toutes les informations dont le professionnel a connaissance dans sa relation avec son client ne sont pas couvertes par le secret professionnel.

Par exemple, les informations qui ont vocation à être rendues publiques ne sont pas couvertes par le secret professionnel.

Exemple : les comptes de certains types de sociétés qui, d'après une obligation légale, doivent être déposés auprès du tribunal de commerce. Ce dépôt constitue une mesure de publicité et écarte donc, pour ces documents, la notion de secret indispensable au secret professionnel.

A la différence de certains secrets professionnels (médecins, confesseurs, avocats) qui relèvent du droit de la personnalité, le secret professionnel des experts-comptables et des commissaires aux comptes participe du secret des affaires. Il est donc institué essentiellement dans l'intérêt du maître du secret et il devient sans objet quand la divulgation ne peut plus causer un préjudice quelconque à celui-ci.

Le professionnel ne peut donc se prévaloir du secret professionnel en toute circonstance. Cela ne signifie pas pour autant qu'il peut disposer à sa guise des informations « publiques » obtenues dans le cadre de sa mission.

En plus du secret professionnel, il est en effet soumis à une obligation de confidentialité et à un devoir de discrétion (article 147 du Code de déontologie).

3.2. Levée du secret professionnel

L'article 226-14 du Code pénal dispose que les professionnels sont exonérés de leur obligation dans « *les cas où la loi impose ou autorise la révélation du secret* ».

La loi pénale étant d'interprétation stricte, les experts-comptables ne sont libérés que pour les informations et dans les cas décrits par la loi. Par exemple, si la loi autorise une autorité administrative à avoir accès aux documents comptables d'un client en dépit du secret professionnel, seuls ces documents doivent être transmis.

Que doit faire l'expert-comptable convoqué par la police ?

Il doit se soumettre à la convocation mais il est en droit de refuser d'apporter son témoignage. Il ne peut en effet, sans risquer de violer le secret professionnel, divulguer spontanément des informations couvertes par le secret.

Cependant, il peut fournir des informations non couvertes par le secret professionnel. Ses révélations doivent être limitées à ce qui est indispensable à la sincérité de sa déposition.

Il peut, tout en respectant ses obligations, être amené à répondre à toute question portant sur des problèmes de technique comptable, financière ou fiscale. En tant que sachant, il est susceptible d'éclairer les enquêteurs et les juridictions pour leur éviter de mauvaises interprétations sur les documents comptables dont ils disposent déjà.

Le refus de comparaître devant le juge d'instruction ou devant un officier de police agissant sur commission est un délit prévu et réprimé par l'article 434-15-1 du Code pénal. Ce délit est passible d'une peine d'amende de 3 750 euros. L'opportunité de la poursuite devant le Tribunal correctionnel compétent appartient au Procureur de la République.

Consultez l'ouvrage du CSOEC « Expertise comptable et secret professionnel », édition 2015.

4. Lettre de mission

Article 151

« Les personnes mentionnées à l'article 141 passent avec leur client ou adhérent un contrat écrit définissant leur mission et précisant les droits et obligations de chacune des parties.

Ce contrat fait référence aux règles professionnelles définies par le Conseil supérieur de l'Ordre dans les conditions prévues au 3° de l'article 29.

Ce contrat, qui peut prendre la forme d'une lettre de mission, fait état, le cas échéant, du mandat confié au professionnel par son client ou adhérent lorsque celui-ci autorise le professionnel à effectuer des déclarations en matière fiscale et, à cet effet, à conclure avec l'administration un contrat d'adhésion à une téléprocédure ainsi qu'à choisir et à mandater un partenaire, au sens de l'article 344 I quater de l'annexe III au Code général des impôts, en matière de télétransmission de déclarations fiscales. L'étendue de ce mandat, qui s'exerce dans la limite des prérogatives éventuellement réservées à d'autres professions, est précisée dans la lettre de mission. La durée du mandat peut également y être mentionnée. A défaut, et sauf dénonciation du mandat, elle est réputée correspondre à la durée pour laquelle la lettre de mission est signée. Le mandat régulièrement consenti doit pouvoir être présenté par le professionnel à toute personne à qui il est opposé et qui en fait la demande.

Pour l'application des dispositions du b du 1° du 7 de l'article 158 du Code général des impôts, une lettre de mission spécifique précise les droits et obligations de chacune des parties, ainsi que les conditions financières de la prestation. Cette lettre de mission comporte également l'engagement du client ou de l'adhérent de fournir au professionnel de l'expertise comptable chargé de tenir et de présenter ses documents comptables tous les éléments nécessaires à l'établissement d'une comptabilité sincère de son exploitation.

Pour l'application des dispositions du 1 de l'article 170 ter du Code général des impôts, une lettre de mission précise les engagements de chacune des parties et, le cas échéant, les conditions financières de la prestation. Dans cette lettre de mission, le client autorise en outre le tiers de confiance à procéder à la télétransmission de sa déclaration

annuelle d'impôt sur le revenu et de ses annexes et s'oblige à remettre au professionnel de l'expertise comptable en sa qualité de tiers de confiance l'ensemble des justificatifs mentionnés au même article 170 ter. »

Afin de protéger les tiers et d'assurer la promotion de la profession, l'Ordre s'est engagé dès 1976 dans un processus de normalisation des missions de l'expert-comptable en élaborant une série de recommandations sur l'exercice des missions.

La volonté de la profession d'affirmer la qualité de ses travaux a conduit le Conseil supérieur en 1990 et en 2003 à actualiser cet ensemble sous la forme d'un référentiel reposant sur le concept de normes, permettant ainsi d'identifier nettement l'obligation professionnelle et de la qualifier.

C'est dans ce contexte et avec cet objectif que la norme générale de travail relative à la lettre de mission (la norme générale 122) a été rédigée. Elle prévoyait que *« l'expert-comptable établit, en accord avec son client, un contrat définissant sa mission et précisant les droits et obligations de chacune des parties. Il fait référence, le cas échéant, aux normes professionnelles »*.

Le référentiel normatif de 2003 n'est plus applicable depuis le 1^{er} janvier 2012. Le nouveau référentiel normatif est applicable depuis cette date pour les normes d'application générale (norme « Maîtrise de la qualité par les professionnels de l'expertise comptable ») et aux exercices ouverts à compter de cette date pour l'ensemble des normes spécifiques aux missions. La publication par arrêté d'un nouveau référentiel normatif est attendue au mois de septembre 2016 ; il devrait avoir pour date d'application le 1^{er} octobre 2016.

Le décret n° 2007-1387 du 27 septembre 2007 portant Code de déontologie a donné à la lettre de mission une valeur réglementaire qu'elle n'avait pas jusqu'alors. Un délai d'un an (jusqu'au 1^{er} décembre 2008) était prévu pour permettre la rédaction d'une lettre de mission pour les anciens clients avec lesquels il n'en avait pas encore été établie.

Le Code de déontologie en vigueur à ce jour, porté par le décret du 30 mars 2012, a maintenu l'obligation de rédiger une lettre de mission, et fait désormais également référence à la mission de tiers de confiance, au mandat fiscal (alinéa 3 de l'article 151 modifié par le décret du 18 août 2014) et au visa fiscal.

En précisant très clairement les contours de la mission et les obligations respectives du professionnel et du client, la lettre de mission contribue à limiter les situations litigieuses.

4.1. Intérêts de la lettre de mission

La commission juridique du Conseil supérieur insiste sur la nécessité de la lettre de mission qui, au-delà de son caractère obligatoire, présente de multiples intérêts pour le cabinet, améliorant ainsi sa performance en termes de management et d'organisation, et limitant également les risques de mise en cause de la responsabilité civile du professionnel.

Une lettre de mission claire et précise, ainsi qu'un compte-rendu de mission, constituent des moyens efficaces de prouver matériellement les engagements réciproques du professionnel et de son client, et de remplir l'obligation de conseil.

La lettre de mission décrit notamment la nature, l'étendue et les limites de la mission, les clauses juridiques et les conditions financières, et, le cas échéant, un tableau de répartition des obligations entre le professionnel et le client ou l'adhérent et le référentiel normatif applicable.

En précisant la nature et les contours de la mission, les montants et les modalités de règlement des honoraires, les conditions dans lesquelles les parties peuvent mettre fin à leur relation, ou encore le mode de traitement des éventuels différends, la lettre de mission contribue à limiter les situations litigieuses.

La lettre de mission doit être revêtue de la signature sociale de l'expert-comptable ou du représentant légal de la personne morale qui s'engage à réaliser la mission (société d'expertise comptable ou AGC).

Dans une société d'expertise comptable, la lettre peut être signée :

- par le dirigeant mandataire social, expert-comptable inscrit à l'Ordre ;
- par le dirigeant salarié, non mandataire social, non inscrit à l'Ordre, mais bénéficiant d'une délégation de signature ;
- par un expert-comptable salarié, inscrit à l'Ordre, mais non mandataire social, qui bénéficie d'une délégation de signature.

Dans une AGC, la lettre peut être signée :

- par le dirigeant mandataire social qui n'est pas expert-comptable ;
- par un salarié expert-comptable, salarié autorisé ou toute autre personne non inscrite à l'Ordre bénéficiant d'une délégation de signature.

Par ailleurs, les lettres de mission sont revêtues dans certaines hypothèses d'une signature technique :

- pour les missions de l'article 2 et celles de l'alinéa 4 de l'article 22 de l'Ordonnance du 19 septembre 1945², l'expert-comptable ou le salarié autorisé d'une AGC est obligatoirement responsable de la mission et doit apposer sa signature technique en vertu de l'article 12 de l'ordonnance du 19 septembre 1945;
- pour les autres missions³, de la signature du responsable de la mission, s'il s'agit d'un expert-comptable ou d'un salarié autorisé.

4.2. Exemples de lettres de missions

La commission des normes professionnelles du Conseil supérieur met à la disposition des professionnels de nombreux exemples de lettres de mission conformes au Code de déontologie et au référentiel normatif, ainsi que des conditions générales applicables aux clients professionnels, aux clients non-professionnels et aux clients consommateurs.

Consultez les exemples de lettres de mission sur le site internet du CSOEC et le Guide « La lettre de mission, en pratique », édition 2016.

5. Actions de communication

Article 152

« Les actions de promotion réalisées par les personnes mentionnées à l'article 141 ont pour objet de procurer au public qu'elles visent une information utile. Ces personnes ne peuvent proposer des services à des tiers n'en ayant pas fait la demande que dans des conditions compatibles avec les règles déontologiques et professionnelles d'exercice de leur profession.

Les moyens auxquels il est recouru pour procéder à ces actions de promotion ou de démarchage sont mis en œuvre avec discrétion, de façon à ne pas porter atteinte à l'indépendance, à la dignité et à l'honneur de

² Il est question ici de toutes les missions prévues à l'article 2 (alinéas 1 à 6) et non pas uniquement de celles constituant la prérogative d'exercice des alinéas 1 et 2. L'alinéa 4 de l'article 22 est relatif au maniement de fonds.

³ Missions relevant de l'article 22 de l'ordonnance du 19 septembre 1945, exception faite du maniement de fonds prévu à l'alinéa 4 de l'article 22.

la profession, pas plus qu'aux règles du secret professionnel et à la loyauté envers les clients et les autres membres de la profession.

Lorsqu'elles présentent leur activité professionnelle à des tiers, par quelque moyen que ce soit, les personnes mentionnées à l'article 141 ne doivent adopter aucune forme d'expression qui soit de nature à compromettre la dignité de leur fonction ou l'image de la profession.

Ces modes de communication ainsi que tous autres ne sont admis qu'à condition que l'expression en soit décente et empreinte de retenue, que leur contenu ne comporte aucune inexactitude ni ne soit susceptible d'induire le public en erreur et qu'ils soient exempts de tout élément comparatif. »

L'ordonnance du 25 mars 2004, en modifiant l'article 23 de l'ordonnance de 1945, a supprimé l'interdiction de faire de la publicité personnelle et en a fixé les modalités d'exercice dans le Code de déontologie.

La communication est régie par l'article 152 du décret du 30 mars 2012, modifié récemment par le décret du 18 août 2014.

Les professionnels comptables peuvent engager des actions de communication à l'égard de leurs clients ou prospects. Ces opérations de promotion sont néanmoins encadrées par un certain nombre de règles et principes généraux constants en matière de communication et de déontologie.

Tout d'abord, le principe fondamental de comportement qui implique que le professionnel comptable doit garder à l'esprit, lorsqu'il entreprend une action de communication à l'égard de tiers, qu'il est responsable de l'image qu'il donne de la profession comptable et de la dignité qui s'y attache, et qu'il doit procurer au public une information utile.

De même, les modes de communication autorisés ne sont admis que s'ils sont décents en la forme, exercés avec dignité, que si leurs contenus ne comportent aucune allégation inexacte, qu'ils ne sont pas susceptibles d'induire le public en erreur, et qu'ils sont exempts de tout élément comparatif.

Le Code d'éthique de l'IFAC traite de la communication dans sa section 250 « Marketing des services professionnels » :

« 250.1 Lorsqu'un professionnel comptable exerçant en cabinet sollicite de nouveaux travaux par l'intermédiaire de la publicité ou d'autres formes de marketing, il peut y avoir une menace sur le respect des principes fondamentaux. A titre d'exemple, une menace liée à l'intérêt personnel risquant de compromettre le respect du principe du comportement

professionnel est créée si les services, réalisations ou produits sont commercialisés de façon incompatible avec ce principe.

250.2 Un professionnel comptable exerçant en cabinet ne doit pas jeter le discrédit sur la profession lors de la promotion de ses services professionnels.

Le professionnel comptable exerçant en cabinet doit être honnête et loyal et ne peut pas : (a) faire des affirmations exagérées sur les services offerts, les qualifications détenues, et l'expérience acquise ; (b) ni dénigrer les travaux d'un tiers ou se livrer à des comparaisons non fondées. Si le professionnel comptable exerçant en cabinet éprouve des doutes sur le point de savoir si une forme de publicité ou de marketing envisagée est appropriée, il doit examiner la possibilité de prendre conseil auprès de l'organisme professionnel compétent ».

5.1. Encadrement de la communication

Conformément aux limitations indiquées à l'article 152, toute action de promotion ou de démarchage :

- doit être mise en œuvre avec discrétion, de façon à ne pas porter atteinte à l'indépendance, à la dignité, à l'honneur, à l'image de la profession ;
- doit être décente et empreinte de retenue ;
- ne doit comporter aucune inexactitude, ni être susceptible d'induire le public en erreur ;
- doit être exempte de tout élément comparatif.

Les actions de communication (publication d'un encart publicitaire dans un magazine, installation de panneaux indiquant l'adresse d'un cabinet) sont donc autorisées, sous réserve que leur contenu respecte les conditions fixées par l'article 152.

Un expert-comptable peut-il faire mention d'une spécialisation dans le cadre d'une action de promotion ?

L'article 152 du décret du 30 mars 2012 autorise les actions de promotion et de démarchage aux professionnels, dans le respect des règles déontologiques et professionnelles. Ceux-ci sont donc libres de communiquer et de vanter les mérites de leurs cabinets ou prestations.

Il existe néanmoins des limites à la communication, notamment lorsque que le professionnel fait mention d'une « spécialisation » non reconnue par

un diplôme dans un domaine précis. Il ne s'agit pas en effet à ce jour d'une qualité reconnue dans la profession par des critères objectifs et vérifiables.

Cette mention qui est susceptible d'induire en erreur le client est donc interdite. Il est en revanche possible de faire référence à une compétence ou expérience dans un secteur d'activité particulier.

5.2. Le démarchage

Le démarchage était auparavant totalement interdit par l'article 12-1 du Code de déontologie porté par le décret du 27 septembre 2007 (aujourd'hui abrogé).

Aucune définition précise du démarchage n'était donnée par les textes. Les instances ordinales avaient donc dégagé la définition suivante : « *Le fait d'offrir de manière personnalisée et/ou chiffrée ses services à une personne qui ne les a pas sollicités.* »

Cet article, jugé contraire à la directive européenne « Services » de 2006 car interdisant de manière totale le démarchage, a été annulé par un arrêt rendu le 5 avril 2011 par la CJUE, et par un arrêt rendu le 22 juin 2011 par le Conseil d'Etat.

La Cour a en effet considéré que cette interdiction était conçue de manière large, et devait être entendue comme une interdiction totale des communications commerciales, prohibée par l'article 24, paragraphe 1, de la directive relative aux services dans le marché intérieur. Tenu par l'arrêt rendu par la CJUE, le Conseil d'État a annulé par un arrêt du 22 juin 2011 l'ancien article 12-1 du Code de déontologie : « *Le point 1 de l'article 12 du Code de déontologie (...) qui prohibe toute activité de démarchage des experts-comptables, quels que soient sa forme, son contenu et les moyens employés, est illégal.* »

C'est l'interdiction totale qui a été sanctionnée. Les Etats membres de l'Union européenne restent libres de prévoir des interdictions relatives au contenu ou aux modalités des communications commerciales pour les professions réglementées, pour autant que les règles édictées soient justifiées et proportionnées aux fins d'assurer notamment l'indépendance, la dignité et l'intégrité de la profession ainsi que le secret professionnel nécessaire lors de l'exercice de celle-ci.

Les dispositions de l'article 12-1 du Code de déontologie de 2007 n'ont pas été reprises dans la première version de l'article 152 du Code de déontologie porté par le décret du 30 mars 2012.

A la suite de discussions entre le Conseil supérieur et la Tutelle, la notion de démarchage et les conditions de son exercice ont été introduites à l'article 152 par le décret du 18 août 2014.

Désormais, l'article 152 du Code de déontologie, comme toutes les autres dispositions du code, relatives à la discrétion, à la dignité et à l'honneur de la profession, sont applicables aux actions de communication et de démarchage du professionnel.

Au-delà de l'article 152 du Code de déontologie, des fondements de droit commun peuvent être utilisés pour encadrer les actions de communication et démarchage : les pratiques commerciales déloyales interdites par l'article L. 121-1 du Code de la consommation, le non-respect des obligations d'information mises à la charge de tous les professionnels en vertu notamment de l'article L. 441-6 du Code de commerce, les obligations relatives à la prospection par courrier électronique prévu à l'article L.34-5 du Code des postes et des communications électroniques ...

Les organes ordinaires compétents pour juger des litiges relatifs à la communication sont :

- les chambres régionales de discipline pour les experts-comptables et les salariés des articles 83 ter et 83 quater ;
- la Commission nationale chargée de la discipline des associations de gestion et de comptabilité (dite « 49 bis ») ;
- la Chambre nationale de discipline chargée d'examiner en appel les décisions des chambres régionales de discipline et de la commission 49 bis.

Si vous avez un doute sur la conformité de l'action de communication que vous souhaitez effectuer, consultez votre conseil régional et le Guide « Communication : mode d'emploi », édition 2016, sur le site internet du CSOEC.

La présentation des activités d'un cabinet d'expertise comptable ou d'une AGC sur un site Internet est-elle autorisée ?

Un site internet peut contenir les mêmes mentions qu'une communication papier. La présentation sur une page d'un site Internet des activités effectuées par un cabinet d'expertise comptable ou une AGC est donc autorisée, sous réserve de l'exactitude de son contenu.

L'achat d'un encart publicitaire dans un journal par un cabinet d'expertise comptable ou une AGC est-il autorisé ?

L'achat d'espace publicitaire dans la presse est permis, sous réserve de respecter les conditions énumérées à l'article 152 du Code de déontologie.

CHAPITRE 2 ■ LES DEVOIRS ENVERS LES CLIENTS OU ADHERENTS

(Articles 155 à 160 du Code de déontologie)

1. Devoir de conseil

Article 155

« Dans la mise en œuvre de chacune de leurs missions, les personnes mentionnées à l'article 141 sont tenues vis-à-vis de leur client ou adhérent à un devoir d'information et de conseil, qu'elles remplissent dans le respect des textes en vigueur. »

Le devoir de conseil du professionnel, issu de la jurisprudence, est depuis 2007 consacré expressément dans le code de déontologie.

Les tribunaux emploient indifféremment les termes « devoir de conseil » et « obligation de conseil ». Le devoir de conseil peut être défini comme l'obligation mise à la charge du professionnel (le sachant) au bénéfice du client (le profane).

Les magistrats ont étendu le devoir de conseil au-delà des limites fixées par le contrat et la loi dans le but de protéger le non professionnel ayant contracté avec un professionnel. La jurisprudence a donc contribué à étendre les obligations mises à la charge de l'expert-comptable qui a le devoir de conseiller son client.

Ce devoir général de conseil n'est pas limité au cadre contractuel et dépasse le domaine purement comptable pour s'étendre à d'autres disciplines comme la fiscalité, la gestion, la rédaction d'actes... La jurisprudence considère que donner des conseils consiste à attirer l'attention, avertir, éclairer, préconiser une solution.

A travers l'analyse de la jurisprudence, le devoir de conseil de l'expert-comptable peut se décomposer ainsi : devoir d'informer, devoir d'alerter, devoir d'exiger, devoir de refuser.

Le manquement à l'un de ces devoirs est susceptible de caractériser le manquement au devoir de conseil.

Le devoir d'information ne doit pas être confondu avec le devoir de renseignement qui signifie devoir une information à l'état brut. L'obligation d'information, dans le cadre du devoir de conseil, a pour but d'orienter ou de finaliser une décision.

Il signifie que l'expert-comptable doit, dans les domaines qui relèvent de sa compétence, aviser son client des obligations liées au fonctionnement de son entreprise. Il l'avertit également sur les conséquences du non-respect de ces obligations et donne à son client le moyen d'opérer le meilleur choix de ses intérêts.

Le devoir d'information suppose que l'expert-comptable soit lui-même correctement renseigné. Les magistrats le considèrent comme un homme de l'art. Ce dernier commet une faute lorsque, par ignorance d'une disposition fiscale, il omet de conseiller son client au mieux de ses intérêts.

Le code de déontologie rappelle que les professionnels « *exercent leur activité avec compétence, conscience professionnelle...* » et qu'ils s'attachent « *à compléter et mettre à jour régulièrement leur culture professionnelle et leurs connaissances générales* » (article 145).

Le devoir de mise en garde se traduit par le devoir d'alerter le client sur la nature préjudiciable de ses actes ou omissions, de l'avertir sur les risques ou les dangers d'une opération ou d'un comportement.

Les contours du devoir de conseil sont à apprécier au cas par cas en fonction de la lettre de la mission et de la mission exercée.

Consultez « *Maitrisez votre obligation de conseil en matière fiscale* », édition 2016.

2. Fin de la mission

Article 156

« *Les personnes mentionnées à l'article 141 doivent exercer leur mission jusqu'à son terme normal. Toutefois, elles peuvent, en s'efforçant de ne pas porter préjudice à leur client ou adhérent, l'interrompre pour des motifs justes et raisonnables, tels que la perte de confiance manifestée par le client ou l'adhérent ou la méconnaissance par celui-ci d'une clause substantielle du contrat.* »

Article 157

« Les personnes mentionnées à l'article 141 ont l'obligation de dénoncer le contrat qui les lie à leur client ou adhérent dès la survenance d'un événement susceptible de les placer dans une situation de conflit d'intérêts ou de porter atteinte à leur indépendance. »

Les professionnels doivent respecter les règles déontologiques relatives notamment à l'indépendance, au secret professionnel et à la compétence.

La compétence du professionnel revêt un caractère essentiel au regard de l'acceptation et du maintien de la mission.

La fin de la mission est liée au terme normal de la durée prévue dans la lettre de mission. Il peut toutefois arriver que la mission soit arrêtée, soit à l'initiative du client (par exemple conflit relatif aux honoraires...), soit à celle du professionnel (par exemple perte de confiance, conflit d'intérêts, perte d'indépendance...).

2.1. Savoir mettre fin à une mission

L'article 157 rejoint l'article 156 en précisant que les démissions des professionnels ne doivent pas être préjudiciables au client ou adhérent. L'existence d'un conflit d'intérêts potentiel est néanmoins un juste motif pour que cette démission intervienne immédiatement.

2.2. Conserver les documents à la fin de la mission

Lorsqu'ils ont terminé leurs missions, les professionnels se trouvent en possession de plusieurs types de documents : les documents reçus des clients ou adhérents, les documents établis pour eux, et leurs propres documents de travail.

En vertu du contrat accessoire de dépôt qui le lie à ses clients, le professionnel doit conserver les documents qu'il reçoit et crée, puis les restituer en totalité après exécution de ses obligations et paiement des clients ou adhérents, sauf difficulté et mise en œuvre du droit de rétention (voir ci-après).

Lors de la restitution des documents, il est conseillé au professionnel de se protéger de toute contestation ultérieure en procédant à un inventaire écrit précis des pièces remises.

A défaut de restitution des documents, le professionnel devra en assurer la conservation, à l'instar de ses documents de travail (et donc pour la même durée), afin d'éviter que sa responsabilité puisse être engagée.

Afin de se prémunir d'une éventuelle action en justice d'un client, il peut également conserver tout document pouvant constituer un élément de preuve.

Quelles sont les conditions à respecter par le client ou l'adhérent pour résilier une lettre de mission ?

Les conditions de résiliation dépendent des conditions générales figurant en annexe de la lettre de mission.

En l'absence de précision dans la lettre de mission, le client ou l'adhérent peut rompre cette dernière sans formalité ou délai à respecter, sous réserve que la rupture ne soit ni brutale ni abusive.

A noter que si aucune clause n'a été prévue, tant sur le montant de l'indemnité due par le client ou l'adhérent en cas de non-respect du préavis, que sur le sort des honoraires en cas de rupture de la mission, le client ou l'adhérent ne peut être contraint de régler les honoraires dus pour une année entière. Il doit en revanche s'acquitter des honoraires dus pour les travaux déjà effectués.

A noter : le principe d'interdiction de rupture brutale de relations commerciales ne s'applique pas aux relations contractuelles des professionnels avec leurs clients ou adhérents. Il nécessite en effet une relation commerciale, et pas seulement une relation d'affaires ou une relation contractuelle. Ont notamment déjà été exclues de ce principe par la jurisprudence les professions de notaire et de conseil en propriété industrielle.

3. Honoraires

Article 158

« Les honoraires sont fixés librement entre le client et les experts-comptables en fonction de l'importance des diligences à mettre en œuvre, de la difficulté des cas à traiter, des frais exposés ainsi que de la notoriété de l'expert-comptable. »

Les cotisations ou honoraires des associations de gestion et de comptabilité sont fixés conformément aux règles ou barèmes déterminés

par les instances dirigeantes de ces associations dans les conditions prévues par leur statut. »

Article 159

« En cas de contestation par le client ou adhérent des conditions d'exercice de la mission ou de différend sur les honoraires, les personnes mentionnées à l'article 141 s'efforcent de faire accepter la conciliation ou l'arbitrage du président du Conseil régional de l'Ordre avant toute action en justice.

La même obligation pèse sur l'expert-comptable qui succède à un confrère dans les conditions prévues à l'article 164. »

Les honoraires, dans tout exercice professionnel, constituent l'un des éléments essentiels du contrat qui lie le client au professionnel.

3.1. La fixation des honoraires

Attention, les experts-comptables et les AGC ne sont pas tout à fait soumis aux mêmes règles en matière de fixation d'honoraires.

L'article 158 du Code de déontologie dispose que les honoraires sont fixés librement entre l'expert-comptable et son client en fonction de différents critères, dont certains sont cités à titre d'exemple. Il n'existe de ce fait aucun barème indicatif, qui pourrait être considéré comme une entrave au droit de la concurrence.

L'article 24 de l'ordonnance de 1945 dispose notamment que *« ces honoraires doivent être équitables et constituer la juste rémunération du travail fourni comme du service rendu (...). Ils ne peuvent en aucun cas être calculés d'après les résultats financiers obtenus par les clients »*.

Pour les AGC, à côté de la cotisation de base liée à l'adhésion à l'association, les honoraires sont fixés d'après les règles ou barèmes propres à chaque structure et sont fonction des différents niveaux de services que choisit l'adhérent.

La partie suivante est consacrée aux experts-comptables.

Les honoraires des experts-comptables sont exclusifs de toute autre rémunération et ne peuvent donc être payés sous forme d'avantages, commissions ou participations (article 24 de l'ordonnance du 19 septembre 1945).

Les honoraires peuvent difficilement être évalués sans informations détaillées sur l'entreprise (paragraphe 26 de la norme professionnelle de maîtrise de la qualité, version 2012). La fixation du montant des honoraires est basée sur plusieurs critères, objectifs et subjectifs, qui permettent un calcul cohérent. En effet, la difficulté de l'affaire, l'usage en la matière, la situation financière du client, la notoriété du professionnel ainsi que ses diligences sont des critères d'évaluation possibles.

Afin d'éviter tout malentendu entre l'expert-comptable et son client, le montant des honoraires ou le principe de leur calcul (forfaitaire ou proportionnel au temps passé et aux taux horaires) doit être contenu dans la lettre de mission.

Les honoraires sont forfaitaires lorsque l'expert-comptable propose à son client, dans le cadre d'une mission déterminée, un honoraire global qui ne tient pas compte du temps effectivement passé. Leur montant est librement négocié à l'avance entre le client et l'expert-comptable ; ils ne peuvent être modifiés qu'en accord avec le client.

Les honoraires au temps passé sont facturés en fonction du temps effectivement passé par l'expert-comptable dans le cadre d'une prestation déterminée. Dans ces conditions, les parties étant dans l'incapacité de connaître à l'avance la durée d'une mission particulière, elles conviennent du montant de la facturation horaire de l'expert-comptable et/ou de ses collaborateurs, qui sera appliqué à un quantum d'heures déterminé en fonction des prestations effectuées par les membres de l'Ordre.

Existe-t-il un barème d'honoraires ?

Le montant des honoraires doit être librement convenu entre les parties. Un tel barème pourrait être considéré comme une entrave au droit de la concurrence.

Les barèmes indicatifs d'honoraires des avocats édictés par les ordres professionnels ont ainsi été sanctionnés à plusieurs reprises par le Conseil de la concurrence entre 1996 et 1998.

Celui-ci avait estimé qu'un barème, même indicatif, pouvait constituer une incitation à respecter un tarif minimum et à aboutir à une hausse des prix dont le client pouvait être victime. Des amendes lourdes avaient été infligées.

La cour d'appel de Paris et la Cour de cassation ont également sanctionné cette pratique dès lors que la diffusion d'un barème, même indicatif, avait un objet et une potentialité d'effets anticoncurrentiels sur le marché local des prestations juridiques et judiciaires en incitant les avocats à fixer leurs

honoraires selon ces montants plutôt qu'en tenant compte des critères objectifs tirés de leur coût de revient.

Est-ce qu'un expert-comptable peut réaliser une mission à titre gracieux ?

La fixation des honoraires étant libre, aucune règle déontologique n'interdit à un expert-comptable de réaliser une mission à titre gratuit.

Il faudra veiller cependant à ce que cette gratuité ne pose pas de difficulté au regard du principe d'indépendance (article 146 du décret du 30 mars 2012) et que le professionnel respecte bien le niveau de diligence requis par les normes professionnelles pour ce type de missions.

S'agissant de la couverture de ces travaux, il convient pour l'expert-comptable de se rapprocher de son assureur afin d'avoir des informations concernant la prise en charge par celui-ci des missions réalisées à titre gratuit. En effet, la prime d'assurance est calculée sur le chiffre d'affaires déclaré par le cabinet. Si certaines missions sont réalisées à titre gratuit, elles n'entrent pas dans le calcul de la prime.

Concernant le contrat groupe, les prestations non rémunérées sont couvertes par ce dernier.

3.2. Les honoraires d'objectif

Les honoraires des experts-comptables ne peuvent en aucun cas être calculés d'après les résultats financiers obtenus par les clients (article 24 de l'ordonnance du 19 septembre 1945).

Cet article a jusqu'à présent servi à justifier l'interdiction de la rémunération des experts-comptables par des honoraires d'objectif.

Or le contexte européen impose une nouvelle position sur le sujet.

En effet, une résolution adoptée le 12 octobre 2006 par le Parlement européen dans le cadre du suivi du rapport sur la concurrence dans le secteur des professions libérales précise que « *les tarifs fixes et les minimaux obligatoires, tout comme l'interdiction de négocier les honoraires en fonction du résultat obtenu sont des éléments de nature à porter atteinte à la qualité du service rendu aux citoyens consommateurs et à entraver la concurrence* ».

De même, la section 240 du Code d'éthique de l'IFAC indique que les « honoraires subordonnés » sont largement utilisés pour certains types de missions autres que des missions d'assurance.

D'autres professions réglementées (avocat) ou non (certains opérateurs économiques) ont déjà autorisé la rémunération au succès ou liée à la réalisation d'un objectif.

Cependant, toutes les missions des experts-comptables ne peuvent être rémunérées par des honoraires d'objectif.

Ainsi, les missions relevant de la prérogative d'exercice ne peuvent être rémunérées par de tels honoraires.

En effet, il s'agit de missions dans lesquelles l'influence des options techniques adoptées par l'expert-comptable a un impact déterminant (bénéfice comptable ou fiscal), et dans lesquelles le praticien est appelé à exprimer un avis ou une opinion sur la qualité des comptes et documents élaborés ou examinés avec son concours.

Les missions pouvant être rémunérées par des honoraires d'objectif sont toutes les missions n'entrant pas dans les prérogatives d'exercice de l'expert-comptable, ou ne participant pas à la réalisation de l'assiette fiscale ou sociale du client.

Parmi les missions pouvant être rémunérées par des honoraires d'objectif, peuvent être citées à titre d'exemple celles relatives à l'accompagnement des entreprises en difficulté (recherche de financements, médiation...) ou encore celles consistant à assister le client dans des procédures de cession ou d'acquisition d'entreprises.

L'attribution d'honoraires d'objectif doit également dépendre d'un événement dont l'issue est incertaine et indépendante de la seule volonté de l'expert-comptable ; dans le cas contraire, il s'agirait d'honoraires de diligence.

Certaines conditions doivent être respectées :

- les honoraires d'objectif doivent être prévus dans la lettre de mission ou un avenant ;
- il s'agit d'acter le principe de leur facturation, et de définir a minima leur mode de calcul (pas forcément leur montant) ;
- les honoraires d'objectif doivent être rattachés à des honoraires de diligence ; ils ne peuvent constituer le seul mode de rémunération du professionnel.

Comme dans toute mission, le professionnel doit veiller, à travers la facturation d'honoraires d'objectif, à ne pas compromettre son indépendance, et à ne pas se placer en situation de conflit d'intérêts.

3.3. La contestation des honoraires

L'article 159 du Code de déontologie est relatif au cas de différend sur les honoraires (cf. 4, Conciliation et arbitrage).

Même en cas de contestation d'honoraires, lors d'une reprise de dossiers par exemple, le nouvel expert-comptable ne saurait refuser de prendre en charge le client sans risquer de se trouver en situation de refus de prestation de service.

Ce point a été rappelé le 29 février 1996 par la Direction générale de la concurrence, de la consommation et de la répression des fraudes. Il y a donc lieu de considérer que, quel que soit le cas de figure (hormis celui d'empêchement légitime), un expert-comptable ne peut refuser le dossier d'un client, après avoir fait les réserves nécessaires auprès de ce dernier, et tenu informé le Conseil régional des difficultés rencontrées.

3.4. La prescription des honoraires

La loi n°2008-561 du 17 juin 2008 portant réforme de la prescription en matière civile a réduit le délai de prescription des actions en paiement des honoraires de trente à cinq ans.

La durée du délai de prescription peut être contractuellement aménagée, entre un an (minimum) et dix ans (maximum).

L'article 2224 du Code civil précise que ce délai court à compter du jour où le titulaire du droit a connu ou aurait dû connaître les faits lui permettant de l'exercer.

Il s'agit d'un point de départ « glissant » qui doit donc inciter à la plus grande prudence dans la conservation des documents (cf. point 2, 2.2., Conservation des documents à la fin de la mission).

Un délai butoir de 20 ans à compter de la naissance du droit est néanmoins prévu par l'article 2232 du Code civil.

4. Conciliation et arbitrage

Article 159

« En cas de contestation par le client ou adhérent des conditions d'exercice de la mission ou de différend sur les honoraires, les personnes mentionnées à l'article 141 s'efforcent de faire accepter la conciliation ou

l'arbitrage du président du Conseil régional de l'ordre avant toute action en justice.

La même obligation pèse sur l'expert-comptable qui succède à un confrère dans les conditions prévues à l'article 164. »

Article 160

« Avec l'accord des deux parties, le président du Conseil régional de l'ordre arbitre le litige ou le fait arbitrer par l'un des ressortissants de son conseil qu'il désigne à cet effet. Cet arbitrage est soumis aux règles énoncées par les articles 1451 et suivants du Code de procédure civile.

L'arbitre veille au respect d'une procédure contradictoire et est astreint au secret professionnel.

Si un litige, né entre une association de gestion et de comptabilité et un de ses adhérents, n'est pas résolu par l'arbitrage du président du Conseil régional, il peut être soumis à celui de la Commission nationale d'inscription. »

Article 161

« Les personnes mentionnées à l'article 141 se doivent assistance et courtoisie réciproques.

Elles doivent s'abstenir de toute parole blessante, de toute attitude malveillante, de tout écrit public ou privé, de toute démarche ou manœuvre, susceptible de nuire à la situation de leurs confrères.

Le président du Conseil régional de l'Ordre règle par conciliation ou arbitrage, selon les modalités définies à l'article 160, les différends professionnels entre les personnes mentionnées à l'article 141. Si les professionnels concernés ne sont pas inscrits au même tableau ou à sa suite, la conciliation est exercée par le président du Conseil régional de l'ordre dont relèvent le ou les professionnels plaignants.

En matière pénale ou disciplinaire, l'obligation de confraternité ne fait pas obstacle à la révélation par les personnes mentionnées à l'article 141 de tout fait susceptible de contribuer à l'instruction. »

Les missions de conciliation et d'arbitrage dévolues aux Conseils régionaux par le Code de déontologie trouvent leur fondement à l'article 31, 1° et 4°, de l'ordonnance du 19 septembre 1945 : « [...] le Conseil régional a seul qualité pour surveiller dans sa circonscription l'exercice de la profession d'expert-comptable [...], prévenir et concilier toutes contestations ou conflits d'ordre professionnel [...] ».

Le recours à la procédure de conciliation ou d'arbitrage n'est pas obligatoire pour le client qui reste libre de la refuser. Ce dernier ne peut en effet être privé de sa faculté d'exercer une voie de droit, quels qu'en soient la nature et le moment.

En revanche, le professionnel comptable a, d'un point de vue déontologique, l'obligation de proposer à son client de recourir à la procédure de conciliation ou d'arbitrage ou d'accepter celle qui serait proposée par le client. Cette obligation est symbolisée par l'emploi des termes « [...] *s'efforcent de faire accepter* [...] » à l'article 159 du décret du 30 mars 2012, suivis de « *la même obligation pèse sur l'expert-comptable* [...] » à l'alinéa suivant.

Il s'agit cependant uniquement d'une obligation déontologique, dont la sanction pour non-respect est disciplinaire.

La Cour de cassation a, en effet, considéré dans un arrêt (Cass. civ. 1^{ère}, 13 mai 2014) que l'article 19 du décret du 27 septembre 2007 (abrogé, mais dont les dispositions relatives à la conciliation ont été reprises de façon identique dans le code de déontologie actuel) n'ouvre qu'une faculté qui ne peut faire obstacle au droit de toute personne à agir en justice.

En cas de litiges entre professionnels, la proposition de recourir à la conciliation ou à l'arbitrage de l'Ordre, bien que recommandé, n'est pas obligatoire déontologiquement. Le principe est la liberté d'action (sauf en cas de reprise d'activité, article 159 du Code de déontologie).

Le Conseil régional peut être saisi d'un litige par le client (ou son avocat) d'un expert-comptable, ou par le professionnel (ou son avocat). Il peut également être informé d'un litige par un tiers. Dans ce cas, il n'a pas à intervenir directement dans le litige, mais peut transmettre au professionnel concerné copie du courrier de saisine en sollicitant des explications et en l'incitant à tenter un règlement amiable du litige.

S'agissant de leurs clients particuliers, les professionnels doivent désormais en cas de litige garantir à ces derniers le recours gratuit à un médiateur de la consommation (mention prévue à cet effet dans les exemples de conditions générales pour les consommateurs). L'ordonnance n° 2015-1033 du 20 août 2015 a en effet transposé en droit français la directive sur le règlement extra-judiciaire des litiges de consommation du 21 mai 2013 et mis en place une procédure de médiation pour les consommateurs dans les litiges les opposant aux professionnels.

Ces nouvelles dispositions ont complété le livre Ier du Code de la consommation en créant un titre V intitulé « *Médiation des litiges de la consommation* » (art. L. 611-1 à L. 616-3). Cette demande de médiation

doit intervenir un an au plus tard à compter de la réclamation écrite faite au professionnel.

4.1. La conciliation

La conciliation a pour objet de favoriser un accord entre les parties, en rétablissant une communication parfois défailante entre le professionnel et son client.

Le professionnel comptable doit proposer par courrier recommandé avec RAR à son client de recourir à la conciliation, avec par exemple la mention « *sauf acceptation de votre part par écrit sous quinze jours à réception de la présente, je considère que vous avez refusé la procédure de conciliation* ». Ainsi, en l'absence de réponse dans le délai fixé, une procédure judiciaire pourrait être engagée. Le membre de l'Ordre doit parallèlement informer le président du Conseil régional de la procédure engagée.

La procédure de conciliation, relevant des missions des Conseils régionaux de l'Ordre, est en principe gratuite. Il est toutefois possible de demander le paiement de frais de dossier, pouvant être partagés à parts égales entre les parties. Ces frais sont destinés à couvrir les dépenses engagées pour l'étude du dossier et la mise en place de la conciliation.

La fonction de conciliateur est assurée par le président du Conseil régional ou la personne déléguée à cet effet. Le conciliateur n'a pas pour rôle de trancher le litige. Il doit structurer les débats et aider les parties à rechercher une solution à leur différend dans le respect des textes réglementant la profession. Il est soumis au secret professionnel.

La procédure de conciliation est très souple.

Les termes de l'accord sont consignés dans un procès-verbal daté et signé par les parties en présence et le conciliateur. Une copie est conservée au siège du Conseil régional.

L'accord peut stipuler selon le cas :

- les modalités de règlement des honoraires ;
- la rédaction d'une nouvelle lettre de mission ;
- la date d'effet de la fin des relations contractuelles.

En cas de conciliation partielle, les points restant en désaccord devront être mentionnés.

L'échec de la conciliation peut être formalisé par un courrier adressé par le conciliateur à chaque partie, contenant un procès-verbal de carence signé par les parties le cas échéant.

Il n'existe pas de délai particulier entre la fin de la mission du conciliateur et son éventuelle reprise de dossiers ou entrée en mission en tant qu'expert-comptable pour les parties en cause.

Dans le cadre d'une conciliation, chaque partie peut-elle se faire assister par la personne de son choix ?

L'article 6, paragraphe 3, c), de la CEDH, applicable en France, dispose que tout accusé a droit à se défendre lui-même ou à avoir l'assistance d'un défenseur de son choix.

L'article 19 du Code de procédure civile dispose que les parties choisissent librement leur défenseur soit pour se faire représenter, soit pour se faire assister, suivant ce que la loi permet ou ordonne.

Dans le cadre de la conciliation, l'article 129-3 du code précité dispose qu'en cas de recours à un conciliateur de justice, les parties peuvent se faire assister par une personne ayant qualité pour le faire devant la juridiction ayant délégué la conciliation.

Ainsi, dans le cadre d'une conciliation organisée par un conseil régional, et en l'absence d'indication contraire dans les textes, les parties peuvent se faire assister par la personne de leur choix. Les professionnels doivent être présents dans la mesure du possible durant la phase de conciliation, leur absence pouvant en effet être interprétée comme un refus de conciliation. L'accord d'une partie quant à la personne assistant l'autre partie n'est pas nécessaire. Il s'agit, en effet, d'une décision propre à chaque partie.

La majorité des Conseils régionaux ont adopté un règlement de conciliation. Il convient de s'y référer le cas échéant.

Le conseil régional peut-il être saisi d'un litige relatif aux indemnités de départ entre un expert-comptable salarié et son employeur ?

L'article L. 1411-1 du Code du travail prévoit que « *le conseil de prud'hommes règle par voie de conciliation les différends qui peuvent s'élever à l'occasion de tout contrat de travail soumis aux dispositions du présent code entre les employeurs, ou leurs représentants, et les salariés qu'ils emploient* ».

Cette compétence est exclusive (article L. 1411-4 du Code du travail). Ainsi, un litige relatif aux indemnités de départ entre un employeur et son salarié relève uniquement du domaine de compétence réservé aux conseils prud'homaux.

Le salarié doit saisir le conseil prud'homal compétent.

Que faire en cas de non-respect des engagements pris par les parties dans le PV de conciliation ?

L'accord consigné dans le procès-verbal de conciliation est assimilable à un contrat.

Dès lors, en cas d'inexécution par l'une des parties, les voies de recours disponibles et les sanctions envisageables seront les mêmes qu'en cas d'inexécution contractuelle classique. Il sera nécessaire de saisir le juge qui pourra alors prononcer les sanctions qu'il estime appropriées (engagement de la responsabilité contractuelle avec paiement de dommages et intérêts...etc.).

Il sera également possible de demander au juge la nullité du procès-verbal de conciliation sur le fondement du droit des contrats (par exemple, nullité pour vice du consentement, pour incapacité...etc.).

Le juge pourra également donner force exécutoire au procès-verbal de conciliation. Dès lors, une partie pourra, en cas de non-respect des engagements pris par l'autre partie, demander directement l'exécution forcée en faisant appel à un huissier de justice.

4.2. L'arbitrage

L'arbitrage est une procédure régie par les articles 1442 et suivants du Code de Procédure Civile (CPC), qui permet de résoudre un litige sans recourir aux tribunaux judiciaires. Les parties confient à un arbitre la mission de trancher leur litige, soit avant la naissance du litige en insérant une clause compromissoire dans la lettre de mission, soit une fois le litige né, en établissant un compromis d'arbitrage par lequel les parties déclarent accepter l'arbitrage et l'encaissement des frais par le Conseil régional.

Chaque conseil régional peut décider que le recours à l'arbitrage est possible uniquement lorsque les litiges sont d'une valeur égale ou supérieure à une somme préalablement fixée.

L'arbitre unique (ou plusieurs en nombre impair) désigné rend, dans le strict respect des principes directeurs d'un procès (principe du contradictoire, respect des droits de la défense, décision motivée...), une sentence arbitrale. Les parties peuvent lui avoir confié une mission d'amiable compositeur, auquel cas l'arbitre jugera en équité.

Il ne peut statuer que sur les questions qui lui ont été soumises, sauf si elles sont l'accessoire ou sont indissociables du litige.

A noter que l'assurance groupe souscrite par le Conseil supérieur couvre la mission d'arbitrage.

La durée de la mission arbitrale est fixée librement par les parties. A défaut, l'article 1463 du CPC dispose que « *la durée de la mission du tribunal arbitral est limitée à six mois à compter de sa saisine. Le délai légal ou conventionnel peut être prorogé par accord des parties ou, à défaut, par le juge d'appui* ».

Les parties peuvent convenir d'une conciliation en cours d'arbitrage par la signature d'un procès-verbal.

La sentence arbitrale a tous les effets d'un jugement. Elle a l'autorité de la chose jugée relativement à la contestation qu'elle tranche à l'égard des parties (article 1484 du CPC). Elle doit à peine de nullité être motivée, datée, énoncer le (les) nom(s) de (des) l'arbitre(s), et être signée par l'(les) arbitre(s).

Si l'une des parties ne s'est pas présentée devant l'arbitre, la sentence rendue est une sentence par défaut. Dès lors que cette partie a bien été appelée à participer à l'instance, l'arbitre peut statuer ainsi sans méconnaître le principe du contradictoire. Cette sentence ne présente pas de spécificité particulière. Elle est soumise aux mêmes recours que les autres sentences.

A partir du moment où la sentence est rendue, l'arbitre est dessaisi. Toutefois, il peut, en vertu de l'article 1485 du CPC, réparer des erreurs ou omissions matérielles, interpréter la sentence ou la compléter. Le décret du 13 janvier 2011 a limité le temps donné aux parties pour formuler de telles demandes (trois mois à compter de la notification de la sentence), ceci afin de renforcer la sécurité juridique et l'autorité conférée à la sentence arbitrale.

La sentence arbitrale est rendue en dernier ressort, sans autre recours possible que le recours en annulation, la tierce opposition et la révision (article 1489 du CPC). L'appel est seulement possible si les parties l'ont expressément prévu.

Si la partie condamnée n'exécute pas amiablement la sentence, une ordonnance peut en permettre l'exécution forcée.

La confidentialité, la rapidité et la connaissance technique du litige sont les principaux avantages de la procédure d'arbitrage.

CHAPITRE 3 ■ LES DEVOIRS DE CONFRATERNITE ET LES DEVOIRS ENVERS L'ORDRE

(Articles 161 à 169 du Code de déontologie)

1. Devoirs de confraternité

Article 161

« Les personnes mentionnées à l'article 141 se doivent assistance et courtoisie réciproques.

Elles doivent s'abstenir de toute parole blessante, de toute attitude malveillante, de tout écrit public ou privé, de toute démarche ou manœuvre, susceptible de nuire à la situation de leurs confrères.

Le président du Conseil régional de l'Ordre règle par conciliation ou arbitrage, selon les modalités définies à l'article 160, les différends professionnels entre les personnes mentionnées à l'article 141. Si les professionnels concernés ne sont pas inscrits au même tableau ou à sa suite, la conciliation est exercée par le président du Conseil régional de l'Ordre dont relèvent le ou les professionnels plaignants.

En matière pénale ou disciplinaire, l'obligation de confraternité ne fait pas obstacle à la révélation par les personnes mentionnées à l'article 141 de tout fait susceptible de contribuer à l'instruction. »

Les professionnels se doivent assistance et courtoisie réciproques.

L'alinéa 1 traite de l'assistance et de la courtoisie.

Assistance : ce devoir est présent dans différents processus propres à la profession, organisés ou contrôlés par le Conseil régional de l'Ordre : encadrement des stagiaires, administration provisoire, investissement personnel dans des organes de la profession pour assister des confrères (mandats électifs, participation à des groupes de travail, à des permanences téléphoniques...). Il doit également être appliqué dans les relations avec les clients ou adhérents (recommandation à un confrère plus « spécialisé » ; le professionnel doit veiller à ce que les clients se soient acquittés des honoraires dus à d'autres confrères lors d'une reprise de dossier...).

Courtoisie : d'une manière générale, les professionnels doivent s'abstenir de toutes paroles ou écrits, publics ou privés, susceptibles de nuire à la réputation ou à la situation de l'un d'entre eux. Ce devoir de courtoisie doit surtout être respecté dans les relations avec la clientèle, notamment dans le cadre d'une reprise de dossier ou d'une intervention ponctuelle.

La courtoisie exige également que les différends entre membres de l'Ordre soient réglés, dans la mesure du possible, par le Conseil régional de l'Ordre compétent (cf. partie conciliation et arbitrage).

L'alinéa 2 traite de l'interdiction d'attitude malveillante entre professionnels, à laquelle peut être rattaché l'obligation de respect de la clientèle.

Respect de la clientèle : les professionnels comptables sont soumis à une obligation déontologique et de droit commun d'absence de concurrence déloyale par manœuvres dolosives vis-à-vis des confrères, à l'occasion notamment d'une reprise de dossier ou d'une collaboration entre professionnels comptables.

Ainsi, dans le cas d'une intervention ponctuelle sur un dossier pour un client déjà suivi par un professionnel, le professionnel sollicité doit s'abstenir de toute concurrence déloyale. Avant le début de sa mission, il peut en avertir par courtoisie le professionnel en place par écrit, et se limiter à une intervention technique sans porter de jugement sur les travaux déjà effectués ni tenir de propos discourtois.

Les obligations suivantes doivent être respectées : ne pas dénigrer, ne pas créer de confusion dans l'esprit du client, ne pas entraîner de désorganisation (interne ou de l'activité) par rapport au professionnel en place.

a. Principe du libre choix de la clientèle

La clientèle ne revêtant pas un caractère patrimonial, le principe du libre choix par le client de son professionnel a été énoncé dans un arrêt rendu par la première Chambre civile de la Cour de cassation le 7 novembre 2000, tout comme le principe de la libre concurrence.

Ainsi, un transfert de clientèle ne constitue pas en soi un acte de concurrence déloyale. Il peut s'opérer naturellement sans utilisation d'un procédé déloyal.

Ces principes sont applicables à toutes les professions réglementées. Les experts-comptables ont cependant un certain nombre de règles supplémentaires à respecter en cas de reprise de clientèle.

b. Obligations déontologiques à respecter

■ En cas de reprise de dossiers

Le professionnel repreneur doit informer le précédent professionnel par l'envoi d'une lettre déontologique de reprise, mentionnée à l'article 163 du décret du 30 mars 2012, s'informant notamment des honoraires restant éventuellement dus.

L'absence de réponse du destinataire dans un délai indiqué dans le courrier peut être considérée comme équivalent à une absence de contestation.

A noter que cet article s'applique aux experts-comptables, aux sociétés d'expertise comptable et aux AGC.

En cas de différend relatif à un transfert de clientèle, les professionnels peuvent demander la conciliation ou l'arbitrage du président du conseil régional (article 161 du Code de déontologie). Cette proposition de règlement amiable du litige par l'instance ordinaire reste à ce jour, entre professionnels, une faculté contrairement aux différends entre professionnels et clients ou adhérents, pour lesquels la proposition de recours au président du Conseil régional de l'Ordre est une obligation (article 159 du Code de déontologie). Cette procédure est cependant vivement recommandée en raison notamment de sa rapidité, de sa souplesse et de sa confidentialité.

En cas de désaccord, la conciliation aboutira à un procès-verbal d'échec.

La Chambre nationale de discipline a déjà jugé que le désaccord entre deux experts-comptables sur le seul montant de l'indemnité de clientèle ne pouvait caractériser une faute disciplinaire à la charge de l'un plutôt qu'à la charge de l'autre (en l'espèce, détournement de clientèle non prouvé).

Les recours judiciaires ouverts au professionnel « subissant » un transfert de clientèle dépendent de la preuve d'un détournement de clientèle.

■ En cas de reprise totale ou partielle de l'activité

L'article 164 du Code de déontologie dispose que les professionnels favorisent le report de la confiance des clients ou adhérents sur leur successeur. En toutes circonstances, le repreneur et le cédant doivent veiller à la sauvegarde de la liberté de choix des clients ou adhérents.

- Lors d'une mission d'administration provisoire

Le dernier alinéa de l'article 166 du Code de déontologie dispose que « *le respect de la clientèle de l'expert-comptable par celui de ses confrères appelé à le remplacer est un devoir impérieux* ».

- Cas particulier des stagiaires

L'article 165 du Code de déontologie dispose qu' « *à l'issue du stage d'expertise comptable, la liberté d'installation de l'expert-comptable s'exerce dans les limites de la réglementation et des conventions conclues avec son maître de stage* ».

L'article 562 du règlement intérieur impose notamment à l'expert-comptable stagiaire de :

- respecter le Code de déontologie ;
- respecter ses engagements vis-vis de la clientèle de son maître de stage, et le cas échéant, de son co-maître de stage, conformément à l'article 564 du RI.

L'article 564 du règlement intérieur indique que les dispositions de l'article 165 et du dernier alinéa de l'article 166 du Code de déontologie s'appliquent à l'ancien expert-comptable stagiaire.

Le non-respect de l'ensemble de ces règles peut être poursuivi devant les juridictions disciplinaires.

- En cas de détournement de clientèle ou de salariés massif et caractérisé

Le cas est à distinguer du simple démarchage de clientèle qui est licite dès lors qu'il n'est pas accompagné de procédés déloyaux.

Ce type de détournement pourra être poursuivi devant les tribunaux judiciaires de droit commun sur les fondements de la concurrence déloyale (ou sur la base d'une violation d'une clause de non concurrence insérée dans le contrat de travail, cf. ci-après).

La concurrence déloyale est une faute au sens de l'article 1382 du Code civil, qui résulte d'un usage excessif, par un concurrent, de la liberté de concurrence, par l'emploi de tout procédé malhonnête dans la recherche de la clientèle ou dans la compétition économique. Ex : confusion volontaire entre deux marques...

Le détournement de clientèle survient lorsque l'entreprise parvient à capter la clientèle d'un concurrent en créant une confusion dans l'esprit de la clientèle de ce dernier, en imitant sa marque, ses méthodes ou ses produits, en le dénigrant auprès de ses clients et/ou prospects, en causant une désorganisation de l'entreprise...

La concurrence déloyale et le détournement de clientèle doivent être constitués par des « actes effectifs ». A noter que la dernière jurisprudence de la Cour de cassation est particulièrement restrictive en la matière. La cour a ainsi considéré qu'un expert-comptable ne commet pas d'agissements déloyaux à l'égard de son ancien cabinet en contactant des clients pendant le préavis de rupture de son contrat de travail avec le téléphone de l'employeur, même si 37 clients ont résilié leur contrat avec le cabinet pour le suivre (C. cass., soc., 31 octobre 2012, n° 11-16.988).

A titre d'exemple, l'attitude de l'avocat collaborateur mentionnant son numéro de téléphone portable et ses nouvelles coordonnées dans ses courriels professionnels et message d'absence ne s'inscrit pas dans un processus de démarchage organisé et prémédité (C. cass., civ. 1^{ère}, 31 octobre 2012, n° 11-25.677).

De même, aucune faute ne peut être retenue dans le fait de recruter des salariés d'une entreprise concurrente « *en l'absence de circonstance particulière pouvant être qualifiée de fautive, notamment de toute preuve de démarchage, moins encore de démarchage systématique, de proposition de salaire anormal, de dénigrement ou de parasitisme(...)* » (Cour d'appel de Lyon, 22 janvier 2015).

En revanche, le débauchage devient constitutif de concurrence déloyale lorsqu'il entraîne une désorganisation de l'entreprise (C. cass, com., 3 juin 2008 : débauchage de 18 employés sur 20 d'un concurrent).

De même, embaucher 30 salariés d'un concurrent, dépassant la moyenne annuelle des départs, en offrant des salaires 18% à 51% supérieurs, est caractéristiques de manœuvres effectives (CA Paris, 3 mai 2002).

Attention à la distinction entre acte de concurrence déloyale et faute déontologique : un arrêt rendu le 10 septembre 2013 a jugé qu'une faute déontologique (non-respect de la procédure de reprise de dossiers) ne constituait pas nécessairement un acte de concurrence déloyale (C. cass., com., 10 septembre 2013, n° 12-19.356 et .807). La chambre commerciale de la Cour de cassation a réaffirmé cette position et précisé qu'un manquement par l'expert-comptable aux règles déontologiques ne constitue un acte de concurrence déloyale que s'il est à l'origine du transfert de clientèle alléguée. En l'espèce, le non versement d'une indemnité compensatrice ne suffit pas à engager la responsabilité du

professionnel sur ce fondement (C. cass., com., 7 juillet 2015, n°14-16.307).

Une conciliation auprès du conseil régional peut toujours être organisée pour applanir les différends existants et tenter d'obtenir une indemnisation. Cette dernière n'est cependant prévue par aucun texte ou jurisprudence et ne peut donc résulter que d'une négociation amiable.

A noter que la lettre de mission doit fixer les conditions de résiliation de la mission par le client et, le cas échéant, l'indemnité à laquelle ce dernier s'est engagé contractuellement.

c. Droit du travail

Le contrat de travail d'un collaborateur de cabinet d'expertise comptable peut comporter une clause de non-concurrence, qui, pour être valide, doit répondre à plusieurs critères :

- ne pas attenter à la liberté de travail ;
- ne pas excéder la durée prévue à la convention collective (trois ans) ;
- comporter obligatoirement une contrepartie financière ;
- limiter son effet dans le temps et dans l'espace.

La clause ne doit pas être disproportionnée au regard des responsabilités effectives du salarié et du champ géographique d'interdiction.

Le contrat de travail doit définir les modalités de versement de l'indemnité, dont le montant ne peut être inférieur à 25 % de la rémunération mensuelle perçue en moyenne au cours des 24 derniers mois en cas de licenciement, et 10 % en cas de démission (montants imposés par la convention collective). Elle est versée en principe au mois le mois, sauf disposition contractuelle contraire (article 8-5-1 de la CCN). La convention collective prévoit une faculté de renonciation de l'employeur au bénéfice de la clause de non concurrence, ou la possibilité d'en réduire la portée, en informant le salarié par écrit dans les trois semaines suivant la notification de la rupture du contrat de travail, ou, en cas d'absence de préavis, dans les deux semaines suivant la rupture du contrat de travail.

A la différence de la clause d'exclusivité, la clause de non-concurrence a pour objectif de permettre à un employeur de limiter l'activité d'un salarié quittant l'entreprise afin qu'il ne puisse lui faire de concurrence.

Attention à la rédaction des clauses de protection de clientèle (interdiction d'entrer en relation avec la clientèle démarchée lorsque le salarié était au service de son ancien employeur) qui sont requilifiées par

les juges en clause de non-concurrence (C. cass., soc., 5 juin 2015, n° 13-19.327).

L'action pour statuer sur la violation d'une clause du contrat de travail à l'encontre du salarié relève de la compétence prud'homale.

Les dommages et intérêts peuvent être conventionnellement déterminés par le contrat de travail, mais le juge conserve toujours un pouvoir de minoration ou de majoration de leur montant.

Le juge a également le pouvoir d'interdire, sous astreinte et en référé si aucune contestation sérieuse n'est opposée, l'activité concurrente exercée en violation de la clause.

Le nouvel employeur qui se rend complice de ce manquement contractuel en connaissance de cause (c'est-à-dire après une mise en demeure de se séparer du salarié contrevenant restée infructueuse) peut aussi voir sa responsabilité engagée et supporter solidairement la réparation, ce qui lui laisse aussi la possibilité de contester lui-même la validité de la clause qui lui est opposée.

Si deux sociétés d'expertise comptable (ancien et nouvel employeur) s'opposent, le tribunal de commerce est compétent.

Rappelons qu'avant l'engagement d'une procédure judiciaire, il est conseillé que les professionnels engagent une procédure de conciliation.

2. Collaboration entre professionnels comptables

Article 162

« La collaboration rémunérée entre personnes mentionnées à l'article 141 ou entre elles et d'autres professionnels pour des affaires déterminées est admise dans le respect de l'ensemble des règles professionnelles et déontologiques.

La rémunération versée ou reçue doit correspondre à une prestation effective. La seule indication à un client ou adhérent du nom d'un confrère ou d'un autre professionnel ne peut être considérée comme telle. »

La collaboration entre professionnels dans un même dossier, souvent matérialisée par le recours à la sous-traitance, est possible.

Le partage d'honoraires est-il licite ?

L'article 162 du Code de déontologie dispose que la collaboration rémunérée entre professionnels comptables ou avec d'autres professionnels n'est autorisée que s'il y a prestation effective des professionnels en charge de la mission.

En revanche, le fait d'indiquer à un client ou adhérent le nom d'un confrère ou d'un autre professionnel ne peut être considéré comme tel.

3. Reprise de dossiers

Article 163

« Les personnes mentionnées à l'article 141 appelées par un client ou adhérent à remplacer un confrère ne peuvent accepter leur mission qu'après en avoir informé ce dernier.

Elles s'assurent que l'offre n'est pas motivée par la volonté du client ou adhérent d'éviter l'application des lois et règlements ainsi que l'observation par les personnes mentionnées à l'article 141 de leurs devoirs professionnels.

Lorsque les honoraires dus à leur prédécesseur résultent d'une convention conforme aux règles professionnelles, elles doivent s'efforcer d'obtenir la justification du paiement desdits honoraires avant de commencer leur mission. A défaut, elles doivent en référer au président du Conseil régional de l'Ordre et faire toutes réserves nécessaires auprès du client ou adhérent avant d'entrer en fonction.

Lorsque ces honoraires sont contestés par le client ou adhérent, l'une des personnes mentionnées à l'article 141 appelées à remplacer un confrère suggère par écrit à son client ou adhérent de recourir à la procédure de conciliation ou d'arbitrage de l'Ordre prévue aux articles 159 et 160.

Le prédécesseur favorise, avec l'accord du client ou adhérent, la transmission du dossier. »

La principale difficulté consiste à concilier l'attachement du professionnel comptable à sa clientèle avec le principe du libre choix du client à l'égard de son professionnel. A cette fin, des règles déontologiques précises sont fixées.

L'expert-comptable doit ainsi informer le professionnel précédent, s'assurer que ce changement de professionnel n'est pas motivé par une

volonté du client d'éviter l'application des lois et règlements, et que les honoraires dus au prédécesseur ont bien été réglés.

Il s'agit d'une obligation déontologique.

Dans le cadre d'une reprise de dossiers, l'expert-comptable successeur n'est pas tenu de fait au paiement d'une indemnité envers son prédécesseur (attention cependant aux circonstances de la reprise : indices de déloyauté, manquement à la délicatesse...).

S'agissant de missions annuelles (non récurrentes et prenant fin à l'issue de la mission, comme la mission légale d'assistance auprès du comité d'entreprise), l'article 163 du Code de déontologie ne s'applique pas.

Consultez le guide « Procédure en cas de reprise de dossiers » contenant des exemples de courriers, sur le site internet du CSOEC.

Le client d'un expert-comptable acquiert une entreprise déjà suivie par un expert-comptable. Il souhaite confier la tenue de comptabilité de cette entreprise à son propre expert-comptable. Ce dernier doit-il faire application de l'article 163 ?

L'article 163 du décret du 30 mars 2012, alinéa 1, dispose que « *les personnes mentionnées à l'article 141 appelées par un client ou adhérent à remplacer un confrère ne peuvent accepter leur mission qu'après en avoir informé ce dernier* ».

L'entreprise étant déjà suivie par un professionnel, il s'agit bien d'une reprise de dossiers. Les dispositions de l'article 163 doivent donc être appliquées par l'expert-comptable successeur.

3.1. Convention de cession de clientèle

Article 164

« Les personnes mentionnées à l'article 141, autres que les salariés, peuvent s'engager vis-à-vis d'un successeur, moyennant le paiement d'une indemnité, à faciliter la reprise totale ou partielle de leur activité. Elles favorisent le report de la confiance des clients ou adhérents sur leur successeur.

En toutes circonstances, ces personnes veillent à la sauvegarde de la liberté de choix des clients ou adhérents. »

Cet article prévoit expressément le principe de cessibilité de la clientèle du professionnel comptable. Outre les différentes analyses préalables à l'acquisition d'une clientèle (développement, organisation, procédures...), l'attention du professionnel doit être particulièrement portée sur le contenu de la convention de transmission de clientèle.

L'article 15 du Code des devoirs professionnels, abrogé depuis 2007, imposait à l'expert-comptable de présenter au Conseil régional toute convention de présentation de clientèle dans les trente jours suivants sa signature ou son entrée en application.

Les codes de déontologie de 2007 et 2012 n'ont pas repris cette obligation, qui peut néanmoins être contractuellement prévue entre les parties.

A noter que depuis l'arrêt rendu par la Cour de cassation le 7 novembre 2000, 1^{ère} Chambre civile, la licéité de la cession de clientèle civile ainsi que l'existence de la patrimonialité du fonds libéral, sous réserve du respect de la liberté de choix du client, est reconnue.

L'article 164 du décret du 30 mars 2012 concerne-t-il les experts-comptables cédant tout ou partie de leur clientèle ou ceux reprenant un dossier suivi auparavant par un autre cabinet ?

Le cas visé par l'article 164 est celui d'une reprise d'activité ou de clientèle de façon globale, et non celui d'une reprise de dossiers individuels, visé à l'article 163.

3.2. Location de clientèle

La location de clientèle, appelée également de manière impropre location-gérance de fonds libéral, était interdite jusqu'en 2000. Les conventions de « location-gérance de clientèles civiles », tout comme les conventions de cession de clientèles civiles, étaient déclarées nulles et de nul effet par la Cour de cassation en raison de leur objet, la clientèle civile étant considérée comme une chose hors du commerce en vertu de l'article 1128 du Code civil.

L'arrêt rendu le 7 novembre 2000 par la première Chambre civile de la Cour de Cassation a permis d'évoluer sur ce point. La commission juridique du Conseil supérieur de l'Ordre, interrogée sur la licéité de la location-gérance du fonds libéral au regard des textes encadrant la profession d'expertise comptable, a précisé que la location-gérance d'un fonds libéral d'expertise comptable était licite dans son principe.

La commission déontologie du Conseil supérieur a formulé un certain nombre de recommandations destinées aux professionnels qui souhaiteraient recourir à ce dispositif. Il convient en effet d'attirer leur attention sur l'existence de risques relatifs à ces types de contrats et sur la responsabilité strictement personnelle des professionnels qui souhaiteraient y recourir.

Il est ainsi préconisé :

- d'insérer dans le contrat une clause sur la liberté de choix du client, qui doit être sauvegardée ;
- que le bailleur maintienne son inscription à titre principal au tableau de l'Ordre pendant la location-gérance. En effet, à défaut de pouvoir justifier du statut de professionnel libéral, il ne pourrait rester propriétaire du fonds libéral et donc le mettre en location-gérance. Le bailleur devra donc continuer à verser des cotisations ordinaires et de retraite, et à souscrire une assurance RCP.

Si le fonds libéral mis en location correspond à un établissement secondaire du bailleur (donc déjà inscrit à titre principal à l'Ordre), ce dernier n'a pas à s'inscrire à titre secondaire dans la région concernée. Seul le preneur doit être inscrit au tableau de l'Ordre de la région dans laquelle se situe le fonds libéral qu'il exploite. La radiation des bureaux secondaires du bailleur par le Conseil régional n'est cependant pas obligatoire. Le bailleur peut en effet décider de maintenir son inscription.

En tout état de cause, il est prudent de fournir au preneur un justificatif d'inscription du bailleur au tableau.

- Que l'expert-comptable bailleur exerce depuis un certain temps, de façon à éviter toute spéculation sur la clientèle. Cette durée minimum n'aurait pas lieu d'être en cas de force majeure ou de location-gérance consentie à une société dans laquelle le bailleur détiendrait des intérêts substantiels ;
- Que les clients soient informés de la location-gérance par un courrier d'information ;
- Que l'expert-comptable bailleur ne se réinstalle pas au titre de la clientèle pendant la durée du contrat de location-gérance (pour éviter toute concurrence avec le preneur) ;
- Que le contrat de location-gérance comprenne, à défaut d'une promesse de vente, un droit de préemption ou de préférence au profit du preneur. La mise en location-gérance ne constituant pas une sous-location, l'accord du bailleur n'est pas nécessaire, sauf disposition interdisant formellement la location-gérance, ou imposant l'exploitation personnelle du fonds (ex : Cass. civ. 3^e, 19 mars 2008) ;

- Que la location-gérance doit s'effectuer dans le respect des règles du Code de déontologie.

L'expert-comptable preneur est responsable des sinistres trouvant leur origine pendant la location-gérance.

Le conseil régional a vocation à répondre à toute question et à trancher tout litige relatif à la location-gérance, mais n'est pas obligatoirement, sauf disposition contractuelle contraire, destinataire pour information de la copie des contrats de location-gérance signés.

4. Administration provisoire

Article 166

« En cas de décès ou d'incapacité temporaire d'un expert-comptable à exercer son activité professionnelle, hormis le cas d'une sanction définitive de suspension, le président du Conseil régional de l'Ordre peut, sur la demande du professionnel indisponible ou en accord avec lui, ses héritiers ou ses ayants droit, désigner un expert-comptable en vue d'assurer son remplacement provisoire. »

Ce remplacement est une mission de confraternité gratuite. Toutefois, une indemnité de remplacement peut être stipulée lorsque l'importance de la mission le justifie. Dans ce cas, la convention d'indemnité doit être préalablement soumise à l'agrément du Conseil régional de l'Ordre.

Le respect de la clientèle de l'expert-comptable par celui de ses confrères appelé à le remplacer est un devoir impérieux. »

Article 191

« Le président du Conseil régional désigne immédiatement le ou les membres de l'ordre chargés, sous réserve de l'acceptation des clients intéressés, de poursuivre les activités de la société suspendue ou de l'expert-comptable non salarié suspendu. »

Le président de la Commission nationale d'inscription désigne immédiatement la ou les personnes inscrites au tableau chargées, sous réserve de l'acceptation des adhérents, d'assurer la poursuite des activités de l'association de gestion et de comptabilité suspendue.

Le Conseil régional s'assure que la responsabilité des personnes désignées dans le cadre de ce remplacement est effectivement couverte par une assurance de responsabilité professionnelle.

Les personnes désignées ont droit aux honoraires correspondant aux travaux qu'elles exécutent pendant la durée de la suspension. Leurs fonctions sont exercées dans les conditions prévues par le Code de déontologie des professionnels de l'expertise comptable. »

Il faut distinguer l'administration provisoire mise en place en cas de suspension par mesure disciplinaire de celle résultant du décès ou de l'incapacité temporaire.

- En cas de suspension par mesure disciplinaire, l'administration provisoire sera **imposée** par le Conseil régional. L'exécution de la peine de suspension, et donc le début de la procédure d'administration provisoire, sera fixée au jour où la sanction disciplinaire sera devenue définitive (non susceptible de recours).

Afin de sauvegarder les intérêts de la clientèle, le point de départ de l'exécution de la peine de suspension peut être reporté à une date ultérieure qui ne peut excéder 4 mois (article 305 du règlement intérieur).

Dans ce contexte, le président du Conseil régional de l'Ordre doit adresser un courrier au professionnel suspendu afin d'obtenir des informations sur ses missions en cours, désigner un administrateur provisoire, et notifier sa désignation au professionnel suspendu.

Le président du Conseil régional ou l'administrateur provisoire adresse un courrier aux clients du professionnel suspendu en les informant de la suspension et du nom de l'administrateur provisoire. Les clients peuvent ainsi accepter ou non que les missions précédemment confiées au professionnel suspendu soient exécutées par l'administrateur.

- En cas de décès ou d'incapacité temporaire, l'administration provisoire sera **proposée** par le conseil régional. La procédure d'administration provisoire débutera à la demande des ayants-droits ou du professionnel indisponible.

Une convention d'assistance et d'entraide peut être signée entre professionnels afin de se prémunir contre les aléas de la vie. Cette convention, qui peut être déposée pour information au conseil régional, contient la désignation du professionnel qui remplacera temporairement dans ses missions le professionnel empêché ou décédé.

D'autres mesures de protection (assurance spécifique destinée à couvrir une interruption temporaire de travail en cas de maladie, hospitalisation ou accident, rédaction d'un mandat de protection future ou à effet posthume...).

Dans tous les cas, l'administrateur provisoire doit poursuivre l'exécution des missions du professionnel dans l'intérêt de la clientèle pendant toute la durée déterminée de l'administration provisoire.

Son contrat d'assurance responsabilité civile doit être modifié, le cas échéant, pour y inclure cette mission (garantie par le contrat d'assurance groupe).

Le secret professionnel est levé à son égard.

Il s'agit en principe d'une mission de confraternité gratuite, mais des honoraires peuvent être convenus pour la réalisation de missions techniques.

Il doit tenir informé le président du conseil régional de toute difficulté qui pourrait intervenir au cours de sa mission.

Les dispositions relatives au respect de la clientèle et à la concurrence déloyale s'appliquent.

La mission de l'administrateur prend fin à la suite de sa démission, du retrait de son habilitation par le président du Conseil régional, de la transmission du cabinet, ou à l'issue de la période de suspension du professionnel.

5. Droit de rétention

Article 168

« Les personnes mentionnées à l'article 141 informent le président du Conseil régional de l'Ordre de la circonscription dans laquelle elles sont inscrites de tout litige contractuel qui les conduit à envisager de procéder à la rétention des travaux effectués faute de paiement des honoraires par le client ou adhérent. »

Pour l'exécution de sa mission, le professionnel a nécessairement besoin de détenir temporairement certains documents appartenant à son client. C'est ainsi que dans le cadre de son devoir de coopération, le client doit remettre au professionnel, soumis au secret professionnel, les documents que ce dernier juge nécessaires à l'exécution de sa mission. La remise de documents constitue un dépôt volontaire au sens de l'article 1921 du Code civil. Tenu de la garde de la chose déposée, le professionnel doit apporter à celle-ci les mêmes soins que ceux qu'il apporte dans la garde des choses lui appartenant. Il se doit également de restituer à son client les documents remis aussitôt que ce dernier les réclame.

L'interprétation actuelle de la rédaction de l'article 168 consiste à autoriser le professionnel à ne retenir que le travail effectué par lui-même (bilan, comptes annuels...), ce qui constitue une exception d'inexécution au plan juridique, et non les documents appartenant au client, ce qui constitue le droit de rétention au sens du droit commun.

Afin de pouvoir exercer son « droit de rétention », le professionnel doit vérifier que les conditions suivantes, issues du droit commun et des textes spécifiques à la profession, sont remplies :

- l'existence d'une créance certaine, liquide et exigible ;
- la rétention de documents incorporant un travail de la part du professionnel ;
- un lien entre la nature des documents retenus et la mission réalisée par le professionnel (ex : ne pas retenir des documents établis pour une mission de présentation pour obtenir le paiement d'honoraires dus pour un audit).

En cas de non-respect de ces conditions, l'incrimination pénale d'abus de confiance ou la responsabilité civile du professionnel comptable serait susceptible d'être retenue. Les experts-comptables ne doivent faire usage de leur droit de rétention que s'ils sont absolument sûrs de leur créance.

Le professionnel comptable doit également :

- avoir épuisé au préalable les voies de conciliation possibles ;
- informer le client par lettre recommandée avec avis de réception de l'exercice de son droit de rétention ;
- informer le président du Conseil régional du litige contractuel l'amenant à exercer son droit de rétention.

L'usage du droit de rétention peut faire obstacle à l'entrée en fonction d'un confrère souhaitant reprendre le dossier.

La consignation d'une somme litigieuse au Conseil régional peut alors être proposée.

Si la procédure de conciliation ou d'arbitrage n'aboutit pas, le juge des référés peut également être saisi pour obtenir la nomination d'un séquestre chargé de conserver les documents sur lesquels doit s'exercer le droit de rétention. Une action au fond peut être engagée en parallèle pour obtenir le paiement des honoraires dus.

A noter que le droit de rétention ne peut être exercé par le successeur à raison des honoraires dus au prédécesseur.

Un expert-comptable peut-il faire usage de son droit de rétention sur le bilan d'un client, si l'indemnité de rupture prévue dans la lettre de mission ne lui a pas été réglée ?

Non. Il a déjà été jugé que le professionnel ne peut user de son droit de rétention que pour assurer le paiement des travaux qui sont relatifs à l'établissement des documents retenus ou qui ont été effectués sur ceux-ci. La demande du professionnel visant à garantir le paiement d'une indemnité de rupture de contrat, non certaine, non liquide et exigible de par sa nature même, a été rejetée (cour d'appel de Paris, 13 septembre 2002, Juris-Data n°194656).

Un expert-comptable peut-il procéder à la rétention des travaux effectués en cas de procédure collective ?

L'article L. 622-5 du Code de commerce précise que « *dès le jugement d'ouverture, tout tiers détenteur est tenu de remettre à l'administrateur ou, à défaut, au mandataire judiciaire, à la demande de celui-ci, les documents et livres comptables en vue de leur examen* ». Ce texte législatif écarte donc la possibilité pour le professionnel d'utiliser son droit de rétention dans le cas où le mandataire lui demande des documents comptables qu'il a établis.

A noter cependant qu'un arrêt de la Cour de cassation du 30 juin 2004 a rejeté un pourvoi contre une décision de cour d'appel ayant refusé une demande de restitution de documents faite en référé par un administrateur judiciaire et le représentant des créanciers, au motif que cette demande se heurtait à une contestation sérieuse de l'expert-comptable qui avait déclaré une créance d'honoraires (Cass. com., 30 juin 2004, n°01-14.075).