

Identifiée comme bonne pratique professionnelle
par le Haut Conseil du commissariat aux comptes

SYNTHESE

Cette bonne pratique professionnelle a pour objectif de préciser les modalités d'application relatives à l'obligation faite au commissaire aux comptes de révéler au procureur de la République les faits délictueux dont il a eu connaissance. Elle est annexée à la circulaire du 18 avril 2014 du Ministère de la Justice.

SOMMAIRE

PREAMBULE

1. TEXTES APPLICABLES.....	3
2. DEFINITIONS ET PRINCIPES GENERAUX EN MATIERE DE REVELATION DES FAITS DELICTUEUX	4
2.1 Définition des faits délictueux.....	4
2.2 La qualification de l'infraction est de la compétence du procureur de la République.....	4
2.3 L'opportunité des poursuites	4
2.4 Prescription et amnistie.....	4
2.5 Territorialité de l'infraction	4
3. MISSIONS CONCERNEES PAR L'OBLIGATION DE REVELATION.....	5
3.1. La mission de contrôle légal	5
3.2. Autres missions confiées à un commissaire aux comptes et prévoyant la révélation	5
3.3. Exemples de missions confiées à un commissaire aux comptes ne prévoyant pas la révélation.....	6
4. FAITS DELICTUEUX VISES PAR L'OBLIGATION DE REVELATION.....	6
4.1 Le cadre de la mission de contrôle légal de l'entité.....	6
4.2. Situations pouvant conduire à la constatation de faits délictueux	7
4.3 Faits antérieurs à la nomination.....	8

4.4 Faits postérieurs ou découverts postérieurement à la mission	8
4.5 Faits ayant déjà fait l'objet d'un dépôt de plainte.....	8
5. MISE EN OEUVRE DE L'OBLIGATION DE REVELER.....	9
5.1. Démarche commentée.....	9
5.2. Echanges avec l'autorité judiciaire.....	9
5.2.1. Procureur / Magistrat référent	9
5.2.2. Commission de liaison avec les commissaires aux comptes.....	10
6. MODALITES PRATIQUES DE LA REVELATION DES FAITS DELICTUEUX....	10
6.1 Forme de la révélation	10
6.2 Auteur de la révélation.....	10
6.3 Destinataire de la révélation.....	10
6.4 Délai de révélation.....	10
6.5 Responsabilité du commissaire aux comptes du fait d'une révélation	11
7. ARTICULATION AVEC LA MISSION DE CONTROLE LEGAL DES COMPTES ..	11
7.1 Documentation des travaux	11
7.2 Obligation de déclaration à TRACFIN.....	11
7.3 Information des organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce et de l'organe délibérant.....	12
7.4 Incidence sur la certification.....	12
 ANNEXES	
ANNEXE 1 : Tableau des principales infractions en lien avec la mission.....	13
ANNEXE 2 : Exemple de courrier de révélation.....	22

PREAMBULE

La présente pratique professionnelle a été élaborée par la CNCC après échanges avec le ministère de la Justice et le Haut Conseil du commissariat aux comptes.

La direction des affaires criminelles et des grâces du Ministère de la Justice, qui, dans sa circulaire du 18 avril 2014, fait référence à la présente pratique professionnelle ainsi que la direction des affaires civiles et du Sceau ont participé à ces échanges.

Conformément aux dispositions de l'article L.821-1 du code de commerce, la présente pratique professionnelle a été identifiée par le Haut Conseil du commissariat aux comptes comme bonne pratique professionnelle par décision du 14 avril 2014.

Cette pratique professionnelle est destinée à aider le commissaire aux comptes dans ses prises de décisions relatives à la révélation des faits délictueux au procureur de la République, en explicitant la nature des faits à révéler, le champ d'application de l'obligation de révélation, les modalités pratiques et les incidences de cette révélation sur sa mission. Dès lors que le commissaire aux comptes a un doute sur la nécessité de révéler des faits au parquet, il dispose d'un relais auprès de l'autorité judiciaire en consultant le parquet compétent ou la commission de liaison avec les commissaires aux comptes visée au paragraphe 5.2.2.

1. TEXTES APPLICABLES

L'obligation de révélation et la sanction applicable en cas de non révélation figurent aux articles L.823-12 (Obligation de révélation de faits délictueux) et L.820-7 (Sanction de la non-révélation de faits délictueux) du Code de commerce :

Art. L. 823-12 C. com. : « Les commissaires aux comptes signalent à la plus prochaine assemblée générale ou réunion de l'organe compétent les irrégularités et inexactitudes relevées par eux au cours de l'accomplissement de leur mission.

Ils révèlent au procureur de la République les faits délictueux dont ils ont eu connaissance, sans que leur responsabilité puisse être engagée par cette révélation.

Sans préjudice de l'obligation de révélation des faits délictueux mentionnée à l'alinéa précédent, ils mettent en œuvre les obligations relatives à la lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme définies au chapitre 1er du titre VI du livre V du code monétaire et financier.»

Art. L. 820-7 C.com. : « Est puni d'un emprisonnement de cinq ans et d'une amende de 75.000 euros le fait, pour toute personne, exerçant les fonctions de commissaire aux comptes, de donner ou confirmer des informations mensongères sur la situation de la personne morale ou de ne pas révéler au procureur de la République les faits délictueux dont elle a eu connaissance.»

2. DEFINITIONS ET PRINCIPES GENERAUX EN MATIERE DE REVELATION DES FAITS DELICTUEUX

2.1 Définition des faits délictueux

Sont des « faits délictueux » ceux susceptibles de recevoir une qualification pénale.

L'expression " faits délictueux " vise toutes les catégories d'infractions, indépendamment de leur qualification juridique de crime, de délit ou de contravention, quelle que soit la qualité ou la fonction de la personne ou de l'entité qui les a commis.

Elle vise des situations établies, objectivement constatées, par opposition à des suppositions ou à des soupçons.

2.2 La qualification de l'infraction est de la compétence du procureur de la République

Il n'appartient pas au commissaire aux comptes de qualifier l'infraction, cette qualification relevant de la seule compétence des autorités judiciaires.

2.3 L'opportunité des poursuites

L'opportunité des poursuites relève de la seule appréciation du Ministère public.

2.4 Prescription et amnistie

Les questions de prescription ou d'amnistie sont des questions complexes pour lesquelles le commissaire aux comptes n'est pas en mesure de disposer de l'ensemble des éléments d'appréciation et qui en tout état de cause relèvent de la seule appréciation du procureur de la République. Le commissaire aux comptes n'a donc pas à tenir compte de ces circonstances pour déterminer s'il doit ou non révéler les faits découverts. Il peut toutefois, s'il a des interrogations sur ces points, les évoquer avec la commission de liaison, le procureur ou le magistrat référent (cf. §5.2).

2.5 Territorialité de l'infraction

Les principes régissant l'application de la loi pénale française dans l'espace sont complexes. En effet, le principe général est que la loi pénale française est applicable aux seules infractions commises sur le territoire de la République. Toutefois, la compétence des juridictions françaises et l'applicabilité de la loi française sont étendues à un certain nombre de cas où les faits ont été commis à l'étranger.

Le commissaire aux comptes peut, s'il a des interrogations sur ces points, les évoquer avec la commission de liaison, le procureur ou le magistrat référent afin d'apprécier la nécessité d'une révélation, étant précisé que si les dirigeants de la société où il exerce son mandat sont susceptibles d'avoir participé à la commission des faits ou si ceux-ci ont une incidence sur les comptes de la société qu'il contrôle, le commissaire aux comptes devra en tout état de cause les révéler au parquet.

3. MISSIONS CONCERNEES PAR L'OBLIGATION DE REVELATION

Situé au chapitre III « De l'exercice du contrôle légal », section II « De la mission du commissaire aux comptes », l'article L. 823-12 alinéa 2 du code de commerce dispose : « Les commissaires aux comptes ... révèlent au procureur de la République les faits délictueux dont ils ont eu connaissance, sans que leur responsabilité puisse être engagée par cette révélation ».

Le positionnement de l'obligation de révélation dans la section II du Chapitre III relative à la mission de contrôle légal du commissaire aux comptes et la lecture de l'alinéa 2 de l'article L. 823-12 en lien avec l'alinéa 1 (l'alinéa 2 qui impose l'obligation de révéler les faits délictueux s'articulant nécessairement avec l'alinéa 1 relatif à l'obligation de signaler « à la plus prochaine assemblée générale les irrégularités et inexactitudes relevées par eux au cours de l'accomplissement de leur mission ») conduisent à conclure que l'obligation de révélation porte sur les seuls faits délictueux dont le commissaire aux comptes a connaissance dans le cadre de sa mission¹.

3.1. La mission de contrôle légal

L'obligation de révélation s'applique à tout commissaire aux comptes nommé dans une entité pour la mission de certification des comptes prévue à l'article L. 823-9 du code de commerce (pour davantage de précisions voir le §4).

3.2. Autres missions confiées à un commissaire aux comptes et prévoyant la révélation

En outre, certains textes spécifiques prévoient expressément l'obligation de révélation pour les commissaires aux comptes investis d'une mission particulière, autre que la certification des comptes, auprès de certaines entités.

Il en est notamment ainsi du commissaire aux comptes :

- désigné dans une CARPA pour vérifier les enregistrements comptables des opérations d'aide juridique et les états récapitulatifs annuels des règlements transmis à la Chancellerie (art. 30 loi du 10 juillet 1991 modifiée),
- procédant au contrôle de la comptabilité spéciale des mandataires de justice et de la représentation des fonds détenus (décret n° 85-1389 du 27 décembre 1985 relatif aux administrateurs judiciaires et aux mandataires judiciaires à la liquidation des entreprises).

La présente pratique professionnelle s'applique à ces missions spécifiques, sous réserve des adaptations nécessaires à leur mise en œuvre.

¹ Cette interprétation a été confirmée par un arrêt de la chambre criminelle de la Cour de cassation du 15 septembre 1999 qui a fait référence à la mission sous l'empire de la loi de 1966.

3.3. Exemples de missions confiées à un commissaire aux comptes ne prévoyant pas la révélation

Les textes encadrant, par exemple, les missions de commissariat aux apports, de commissariat à la fusion et de commissariat à la transformation ne prévoient pas d'obligation de révélation pour les commissaires aux comptes qui les exercent. A défaut de disposition prévoyant expressément cette obligation, le commissaire aux comptes n'a donc pas de révélation à effectuer dans le cadre de ces missions.

4. FAITS DELICTUEUX VISES PAR L'OBLIGATION DE REVELATION

4.1 Le cadre de la mission de contrôle légal de l'entité

Comme il a été exposé au paragraphe 3, l'obligation de révélation porte sur les faits délictueux dont le commissaire aux comptes a connaissance dans le cadre de l'accomplissement de la mission dans l'entité dans laquelle il est en fonction.

« L'accomplissement de la mission » s'entend des diligences visant à satisfaire aux objectifs de l'intervention du commissaire aux comptes telles que définies, le cas échéant, par les normes d'exercice professionnel applicables à l'intervention concernée.

La « mission » visée au précédent paragraphe s'entend de l'ensemble des interventions du commissaire aux comptes auprès de l'entité dans laquelle il exerce son mandat.

L'obligation de révélation des faits délictueux concerne les faits découverts par le commissaire aux comptes au sein de l'entité dont il est commissaire aux comptes, qu'ils soient découverts à l'occasion de la réalisation de la mission proprement dite ou d'autres travaux autorisés tels que des diligences directement liées à la mission (DDL)².

Le commissaire aux comptes peut également avoir connaissance de faits délictueux commis dans une entité autre que celle dans laquelle il exerce son mandat. Il peut s'agir notamment de faits commis :

- dans une entité faisant partie du périmètre de consolidation et dont il a connaissance dans le cadre des travaux relatifs à l'audit des comptes consolidés ou à l'occasion de diligences directement liées. Dans ce cas, le commissaire aux comptes de l'entité consolidante est tenu de les révéler, notamment s'ils sont susceptibles d'avoir une incidence sur les comptes consolidés ou s'ils sont susceptibles d'engager la responsabilité de l'entité dont il est commissaire aux comptes ou de ses dirigeants.
Lorsqu'en application de l'article L. 822-15 du Code de commerce le commissaire aux comptes est délié de son secret professionnel vis-à-vis du commissaire aux comptes de l'entité dans laquelle les faits ont été commis (commissaire aux comptes de l'entité consolidante ou commissaire aux comptes de l'entité consolidée), il peut échanger avec lui sur ses constatations. La concertation des commissaires aux comptes de l'entité consolidante et de l'entité consolidée pourra donner lieu à une révélation commune des faits délictueux au parquet.

² Voir en ce sens la réponse de la commission des études juridiques EJ 2008-119 publiée au bulletin CNCC n° 154, p.407.

- dans une autre entité dans laquelle le commissaire aux comptes réalise des diligences directement liées (DDL) : il peut s'agir d'une entité contrôlante, d'une entité contrôlée hors consolidation ou encore d'une société cible (s'il s'agit de diligences d'acquisition). Dans ce cas, à moins qu'ils aient une incidence sur la société dans laquelle il exerce son mandat, le commissaire aux comptes n'a pas à révéler les faits délictueux.
- dans une entité tierce (clients ou fournisseurs par exemple) : il peut s'agir de faits dont le commissaire aux comptes a eu connaissance à l'occasion de circularisations dans le cadre de son audit des comptes. Dans ce cas également, le commissaire aux comptes n'a pas à révéler les faits délictueux.

L'obligation de révélation portant sur les faits délictueux dont le commissaire aux comptes a connaissance dans le cadre de l'accomplissement de sa mission, celui-ci ne sera pas amené à révéler, par exemple, des infractions au code de la route, aux règles d'hygiène et de sécurité ou des infractions du type harcèlement.

Un tableau joint en annexe 1 de la présente pratique professionnelle recense les principales infractions en lien avec la mission de contrôle légal des comptes.

4.2. Situations pouvant conduire à la constatation de faits délictueux

La nature et l'étendue des diligences mises en œuvre dans chacune de ses interventions placent le commissaire aux comptes dans des positions différentes au regard de la possibilité d'avoir connaissance, ou non, de certains faits délictueux.

Il n'a pas à mettre en œuvre de diligences particulières ayant pour objectif de rechercher des faits susceptibles de recevoir une qualification pénale.

Toutefois, il peut arriver que le commissaire aux comptes reçoive des dénonciations concernant l'entité contrôlée. Dans ce cas, il apprécie dans quelle mesure il les prend en considération eu égard à la nature, au contexte de la dénonciation ainsi qu'au lien avec le cadre de sa mission. Ainsi, il n'est conduit à mener des investigations que si elles sont nécessaires à l'accomplissement de sa mission, notamment dans le cadre de la mise en œuvre de la NEP 240 «prise en considération de la possibilité de fraudes lors de l'audit des comptes».

L'audit réalisé en vue de la certification des comptes selon les normes d'exercice professionnel vise à obtenir une assurance raisonnable que les comptes pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives.

Le commissaire aux comptes relève les anomalies qui sont susceptibles d'avoir des conséquences sur la formulation de son rapport et ses obligations de communication, légales ou réglementaires.

Il considère alors dans quelle mesure celles-ci résultent de faits ou constituent des faits susceptibles d'une qualification pénale. Il pourrait ainsi être en mesure d'avoir connaissance :

- de détournements d'actifs,
- de comptes annuels ne donnant pas une image fidèle,
- d'abus de biens sociaux ou abus de confiance,
- de comptes débiteurs de dirigeants ou associés personnes physiques,
- de fausses factures,
- d'absence d'établissement des comptes annuels,

- de défaut de convocation ou de tenue de l'assemblée,
- de défaut de nomination d'un commissaire aux comptes,
- d'obstacle à l'exercice des fonctions de commissaire aux comptes,
- ...

et, dans les sociétés dont les titres sont admis à la négociation sur un marché réglementé ou sur un système multilatéral de négociation :

- de la diffusion d'une information inexacte, imprécise et trompeuse,
- des opérations d'initiés ou de manipulation de cours ou de manipulation du calcul d'un indice,
- ou d'autres infractions à caractère financier,
- ...

Lorsque l'exécution de diligences spécifiques à des interventions autres que la certification des comptes (augmentation de capital avec suppression du droit préférentiel de souscription par exemple) et l'évaluation de leur résultat font apparaître des incohérences, des inexactitudes, des irrégularités ou, plus généralement, l'application incorrecte de textes légaux ou réglementaires, le commissaire aux comptes analyse si celles-ci sont susceptibles de recevoir une qualification pénale.

4.3 Faits antérieurs à la nomination

Le commissaire aux comptes n'est pas dispensé de son obligation de révélation lorsque les faits qu'il a relevés ont été commis antérieurement à sa nomination, sauf si ces faits ont déjà été révélés par son prédécesseur et qu'il n'a pas connaissance d'éléments nouveaux.

4.4 Faits postérieurs ou découverts postérieurement à la mission

L'obligation de révélation des faits délictueux prend fin à l'expiration de la mission du commissaire aux comptes, les faits découverts ultérieurement ne pouvant plus être rattachés à l'exercice de cette mission.

4.5 Faits ayant déjà fait l'objet d'un dépôt de plainte

Le commissaire aux comptes n'est pas dispensé de son obligation de révélation lorsque les faits qu'il a relevés sont déjà connus du Parquet.

En revanche, dans le cas où une plainte a été déposée par l'entité et que le commissaire aux comptes n'a pas lui-même constaté les faits délictueux, il n'a pas à mettre en œuvre son obligation de révélation.

Ce n'est que s'il découvre, au cours des diligences qu'il estimerait nécessaires dans le cadre de sa mission, de nouveaux éléments sur les faits relevés par l'entité qu'il sera amené à procéder à une révélation au procureur de la République.

5. MISE EN OEUVRE DE L'OBLIGATION DE REVELER

5.1. Démarche commentée

La circulaire du 18 avril 2014 précise qu' « à l'exception des simples irrégularités ou inexactitudes ne procédant manifestement pas d'une intention frauduleuse, tous les faits délictueux relevés par un commissaire aux comptes au cours de l'accomplissement de sa mission doivent être portés à la connaissance du procureur de la République ».

Il n'appartient par conséquent pas au commissaire aux comptes de qualifier pénalement les faits dont il a connaissance, cette qualification incombant aux seules autorités judiciaires compétentes.

De même, le commissaire aux comptes n'a pas à caractériser l'élément moral d'une infraction.

Cependant, le commissaire aux comptes ne peut totalement se désintéresser du caractère intentionnel ou non des faits relevés, dans la mesure où le caractère manifestement non intentionnel d'une simple irrégularité ou inexactitude le dispense de son obligation de révélation.

Le caractère intentionnel s'apprécie par rapport à des éléments objectifs démontrant la conscience que pouvait avoir l'auteur des faits de ne pas respecter la réglementation en vigueur. Pour apprécier l'absence manifeste d'intention frauduleuse, le commissaire aux comptes pourra par exemple prendre en considération le fait que celui-ci est isolé ou non, ainsi que la présence ou non d'une régularisation.

En ce qui concerne la régularisation éventuelle du fait délictueux, une régularisation effective et spontanée, effectuée par l'auteur des faits dans les meilleurs délais et dans des conditions qui évitent tout préjudice pour l'entité ou pour un tiers, constitue un élément d'appréciation fortement indicatif, du caractère non intentionnel des faits relevés. En revanche, le refus de régulariser, tout comme la répétition en connaissance de cause d'un fait délictueux, sont des éléments qui conduiront le commissaire aux comptes à écarter le caractère non intentionnel.

De même, la gravité du fait constaté (nature de l'infraction (crime, délit, contravention), nature et ampleur des conséquences dommageables du fait, auteur des faits (dirigeant social ou préposé)...) est également à prendre en considération par le commissaire aux comptes pour apprécier s'il s'agit d'une simple inexactitude ou irrégularité ne procédant manifestement pas d'une intention frauduleuse ou d'un fait devant donner lieu à révélation.

5.2. Echanges avec l'autorité judiciaire

5.2.1. Procureur / Magistrat référent

En cas de doute sur le caractère intentionnel ou la gravité du fait, le commissaire aux comptes peut choisir de révéler le fait ou de s'adresser au magistrat référent du parquet compétent pour la révélation (voir 6.3) mis en place dans le parquet conformément à la circulaire du 18 avril 2014 du ministère de la Justice, ou, à défaut, au procureur compétent pour la révélation.

Afin de faciliter les relations entre les commissaires aux comptes et les parquets, la mise en place d'un magistrat référent permet une relation individualisée entre le commissaire aux comptes et le référent pour traiter de cas réels et nominatifs. Cette organisation permet également, sous réserve du secret de l'enquête, un retour d'information du parquet vers le commissaire aux comptes à l'issue de la procédure.

5.2.2. Commission de liaison avec les commissaires aux comptes

Dans certains parquets généraux, des « commissions de liaison avec les commissaires aux comptes » peuvent avoir été mises en place conformément à la Circulaire du 18 avril 2014 du Ministère de la Justice. Il s'agit de lieux d'échanges entre magistrats et commissaires aux comptes pour examiner les cas rencontrés, présentés de façon anonyme. Ces commissions permettent de connaître la politique du parquet en matière de révélation et de recueillir des éléments d'appréciation des différentes situations rencontrées.

Les décisions rendues par ces commissions, formalisées dans un compte rendu, ne lieraient pas les juges en cas de poursuite du commissaire aux comptes mais elles pourraient être versées au débat par le commissaire aux comptes et être prises en compte par les tribunaux.

6. MODALITES PRATIQUES DE LA REVELATION DES FAITS DELICTUEUX

6.1 Forme de la révélation

Le commissaire aux comptes formalise la révélation par écrit, quand bien même il y aurait eu un entretien oral avec le procureur de la République. Il précise les faits relevés et indique leur régularisation éventuelle, à l'initiative de l'entité ou sur sa demande.

6.2 Auteur de la révélation

Si le commissaire aux comptes est une société de commissaire aux comptes, la révélation doit être effectuée au nom de cette société par l'un ou les commissaires aux comptes signataires des rapports.

En cas d'exercice collégial, les co-commissaires aux comptes procèdent ensemble à la révélation des faits délictueux. En cas de désaccord des commissaires aux comptes sur l'analyse des faits, ces derniers peuvent consulter la commission de liaison, le procureur ou le magistrat référent. Si leur désaccord persiste, il en est fait état dans le cadre de la révélation.

6.3 Destinataire de la révélation

La lettre de révélation de faits délictueux est à adresser au Procureur du Tribunal de Grande Instance dont dépend le siège social de l'entité contrôlée ou éventuellement l'établissement où a été commis le fait délictueux.

6.4 Délai de révélation

Ni l'article L.823-12 ni l'article L.820-7 ne précisent le délai dans lequel le commissaire aux comptes doit procéder à la révélation. La jurisprudence procède à une appréciation au cas par cas, tenant compte du temps nécessaire au commissaire aux comptes pour effectuer le cas échéant, en fonction de la complexité des faits, des diligences ou vérifications complémentaires afin de disposer d'éléments suffisants pour prendre sa décision³ dans les meilleurs délais. L'attention des commissaires aux comptes est attirée sur le fait qu'une révélation tardive est

susceptible d'engendrer une mise en cause dans la mesure où les autorités judiciaires pourraient l'assimiler à une absence de révélation.

6.5 Responsabilité du commissaire aux comptes du fait d'une révélation

Conformément à la loi, la responsabilité du commissaire aux comptes ne peut être engagée par la révélation.

7. ARTICULATION AVEC LA MISSION DE CONTROLE LEGAL DES COMPTES

7.1 Documentation des travaux

Le commissaire aux comptes documente dans son dossier, pour les faits susceptibles d'une qualification pénale relevés au cours de sa mission, les analyses et investigations effectuées, ses échanges avec le procureur, le magistrat référent ou la commission de liaison, ainsi que sa décision en termes de révélation au procureur de la République (qu'il ait décidé ou non de procéder à une révélation).

7.2 Obligation de déclaration à TRACFIN

L'articulation des obligations de révélation des faits délictueux au procureur de la République et de déclaration à TRACFIN en matière de blanchiment et de financement du terrorisme est définie dans la NEP 9605 :

« 27. - Lorsque le commissaire aux comptes a connaissance d'opérations dont il sait qu'elles portent sur des sommes qui proviennent d'une infraction passible d'une peine privative de liberté supérieure à un an ou qui participent au financement du terrorisme, il procède à une déclaration à TRACFIN et révèle concomitamment les faits délictueux au procureur de la République, en application du deuxième alinéa de l'article L. 823-12 du code de commerce.

28. - Lorsque le commissaire aux comptes n'a que des soupçons ou de bonnes raisons de soupçonner que des opérations portent sur des sommes qui proviennent d'une infraction passible d'une peine privative de liberté supérieure à un an ou qui participent au financement du terrorisme, il procède uniquement à la déclaration à TRACFIN. En effet, à ce stade, le commissaire aux comptes ne sait pas si ses soupçons sont fondés car il ne dispose pas d'élément tangible.

³ Dans ce sens voir TGI Paris – 9ème ch. 1re sect. -10 janvier 2012, Bull CNCC 165, p.125, note de Ph. Merle. Le tribunal a considéré au cas d'espèce qu'un délai de 3 mois avait pu être justifié par la nécessité pour le commissaire aux comptes d'effectuer des diligences complémentaires compte tenu du caractère sophistiqué de la fraude. Dans un autre cas le tribunal a considéré le délai d'un mois comme raisonnable au regard de la gravité des révélations faites au procureur de la République, de la nécessité de procéder à un minimum de vérifications, d'abord comptables mais aussi humaines avec les dirigeants ou personnes mises en cause, mais aussi des obstacles dressés par la société elle-même (TGI Valence, Ch. correct. , 1er février 2011, Bull. CNCC n° 161, p. 82, note de Ph. Merle).

Les soupçons ne constituent pas des faits délictueux au sens de l'article L. 823-12, deuxième alinéa, du code de commerce ou des irrégularités au sens des articles L. 823-12, premier alinéa, et L. 823-16 (3°) du même code.

29. - Lorsqu'il a déclaré des soupçons, le commissaire aux comptes réapprécie tout au long de sa mission les éléments déclarés dès lors qu'il a connaissance d'informations venant renforcer ou infirmer ses soupçons et en tire les conséquences éventuelles au regard de ses obligations de révélation. Cela peut notamment être le cas lorsqu'il est éventuellement informé par la suite de la transmission par TRACFIN d'éléments au procureur de la République alors qu'il n'a pas été lui-même amené à faire une telle démarche. »

7.3 Information des organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce et de l'organe délibérant

Lorsque le commissaire aux comptes met en œuvre ses obligations au regard des articles L. 823-12 et L.823-16 et que l'irrégularité constitue un fait délictueux, le commissaire aux comptes n'a pas l'obligation de préciser que ce fait délictueux a été porté, le cas échéant, à la connaissance du procureur de la République.

7.4 Incidence sur la certification

Les motifs conduisant un commissaire aux comptes à révéler un fait délictueux n'entraînent pas nécessairement une réserve ou un refus de certifier.

Le refus de certifier, notamment pour limitation ou incertitude, ne résulte pas nécessairement d'un fait délictueux, et ne conduit donc pas automatiquement à une révélation des faits délictueux.

ANNEXES

ANNEXE 1 : Tableau des principales infractions en lien avec la mission

INFRACTIONS CONCERNANT LES SARL	REFERENCES TEXTUELLES	SANCTIONS
Emission par le gérant de valeurs mobilières pour le compte de la société	Art L.241-2 C.com	6 mois d'emprisonnement et 9000 € d'amende
Surévaluation frauduleuse d'un apport en nature	Art L.241-3 1° C.com	5 ans d'emprisonnement et 375 000 € d'amende
Distribution de dividendes fictifs	Art L.241-3 2° C.com	5 ans d'emprisonnement et 375 000 € d'amende
Présentation de comptes annuels ne donnant pas une image fidèle	Art L.241-3 3° C.com	5 ans d'emprisonnement et 375 000 € d'amende
Abus de biens ou de crédit sociaux au sein d'une même société ou d'un groupe de sociétés	Art L.241-3 4° C.com	5 ans d'emprisonnement et 375 000 € d'amende
Abus des pouvoirs ou des voix au sein d'une même société ou d'un groupe de sociétés	Art L.241-3 5° C.com	5 ans d'emprisonnement et 375 000€ d'amende
Non établissement des comptes annuels, de l'inventaire et du rapport de gestion	Art L.241-4 1° C.com	9000€ d'amende
Non présentation à l'approbation de l'assemblée générale ordinaire ou de l'associé unique, de l'inventaire, des comptes annuels et du rapport de gestion	Art L.241-5 C.com	9000€ d'amende
Non dépôt au greffe des comptes annuels et, le cas échéant, des comptes consolidés, du rapport de gestion du groupe, des rapports des CAC, de la proposition et résolution ou décision d'affectation du résultat	Arts L.232-22 et R. 247-3 C.com	Contravention de 5e classe

INFRACTIONS CONCERNANT LES SA	REFERENCES TEXTUELLES	SANCTIONS
CONSTITUTION DES SOCIETES ANONYMES :		
Emission ou négociation d'actions ou de coupures d'actions avant la libération de la moitié des actions de numéraire ou avant la libération intégrale des actions d'apport	Art L.242-1 C.com	150 000€ d'amende (doublement de l'amende lorsque les actions ou les coupures d'actions ont fait l'objet d'une offre au public)
Surévaluation frauduleuse d'un apport en nature	Art L.242-2 4° C.com	5 ans d'emprisonnement et 9 000€ d'amende
Négociation d'actions de numéraire non libérées de la moitié	Art L.242-3 C.com	150 000€ d'amende
INFRACTIONS RELATIVES A LA DIRECTION ET ADMINISTRATION DES SA :		
Distribution de dividendes fictifs	Art L.242-6 1° C.com	5 ans d'emprisonnement et 375 000€ d'amende.
Présentation ou publication de comptes annuels ne donnant pas une image fidèle	Art L.242-6 2° C.com	5 ans d'emprisonnement et 375 000€ d'amende.
Abus de biens ou de crédit sociaux au sein d'une même société ou d'un groupe de sociétés	Art L.242-6 3° C.com	5 ans d'emprisonnement et 375 000€ d'amende.
Abus des pouvoirs ou des voix	Art L.242-6 4° C.com	5 ans d'emprisonnement et 375 000€ d'amende.
Non établissement de l'inventaire, des comptes annuels et du rapport de gestion	Art L.242-8 C.com	Amende de 9 000€
INFRACTIONS RELATIVES AUX ASSEMBLEES D'ACTIONNAIRES DE SA:		
Entrave à la participation d'un actionnaire à une assemblée	Art L.242-9 1° C.com	2 ans d'emprisonnement et 9 000€ d'amende.
Corruption de vote d'un actionnaire (se faire accorder, garantir ou promettre des avantages pour voter dans un certain sens ou pour ne pas participer au vote, ainsi que le fait d'accorder, garantir ou promettre ces avantages)	Art L.242-9 3° C.com	2 ans d'emprisonnement et 9 000€ d'amende.
Non présentation à l'approbation de l'assemblée générale ordinaire des comptes annuels et du rapport de gestion prévus à l'article L.232-1 C.com	Art L.242-10 C.com	6 mois d'emprisonnement et 9 000€ d'amende.

INFRACTIONS CONCERNANT LES SA (suite)	REFERENCES TEXTUELLES	SANCTIONS
INFRACTIONS RELATIVES AUX MODIFICATIONS DU CAPITAL SOCIAL :		
A/ Augmentation du capital		
Emission d'actions ou de coupures d'actions sans que le capital antérieurement souscrit ait été intégralement libéré ou sans que les nouvelles actions d'apports aient été intégralement libérées ou encore sans que les actions de numéraire nouvelles aient été libérées, lors de la souscription, du quart au moins de leur valeur nominale et, le cas échéant, de la totalité de la prime d'émission	Art L.242-17 C.com	150 000€ d'amende (doublement de l'amende lorsque les actions ou coupures d'actions émises ont fait l'objet d'une offre au public)
Donner ou confirmer des informations inexactes dans les rapports présentés à l'assemblée générale appelée à décider de la suppression du droit préférentiel de souscription	Art L.242-20 C.com	2 ans d'emprisonnement et 18 000€ d'amende
B/ Réduction du capital		
Non-respect de l'égalité entre actionnaires	Art L.242-23 C.com	30 000€ d'amende
Utilisation par les dirigeants des actions achetées par la société en application de l'article L.225-208 C.com (participation des salariés aux résultats, attribution d'actions gratuites ou consentir des options donnant droit à l'achat d'actions) à des fins autres que celles prévues au dit article	Art L.242-24 al 1 C.com (mais ne concerne que actions achetées par la société, en application de l'article L. 225-208, à des fins autres que celles prévues au dit article)	150 000€ d'amende
Avance de fonds, accord de prêt ou sûreté consentis par les dirigeants au nom de la société en vue de l'achat ou de la souscription de ses actions par un tiers	Art L.242-24 al 2 C.com	150 000€ d'amende
INFRACTIONS RELATIVES AUX SOCIETES EN COMMANDITE PAR ACTIONS		
Les infractions des articles L. 242-1 à L. 242-29 C.com (concernant les SA) s'appliquent aux SCA	Art L.243-1 C.com	Voir les sanctions pénales correspondantes dans les SA

INFRACTIONS CONCERNANT LA SOCIETE PAR ACTIONS SIMPLIFIEE	REFERENCES TEXTUELLES	SANCTIONS
Les infractions des articles L 242-1 à L242-6, L242-8, L242-17 à L 242-24 (concernant les SA) s'appliquent aux SAS	Art L.244-1 C.com	Voir les sanctions pénales correspondantes dans les SA
Offre au public et admission des actions aux négociations sur un marché réglementé	Art L.244-3 C.com	Amende de 18 000€
Application des articles L. 244-1, L. 244-2 et L. 244-3 du Code de commerce aux dirigeants de fait	Art L.244-4 C.com	Voir les sanctions pénales correspondantes
Non consultation des associés en cas d'augmentation, d'amortissement ou de réduction du capital, de fusion, de scission, de dissolution ou de transformation en une société d'une autre forme	Art L.244-2 C.com	6 mois d'emprisonnement et 7 500€ d'amende

INFRACTIONS COMMUNES AUX DIVERSES FORMES DE SOCIETES PAR ACTIONS	REFERENCES TEXTUELLES	SANCTIONS
Direction, gestion et administration de fait d'une société	Art L.246-2 C.com	Soumis aux mêmes peines que les dirigeants de droit pour les délits prévus aux articles L.242-1 à L. 242-29, L. 243-1 et L. 244-5 C.com. Le seul fait d'être "dirigeant de fait" n'est pas constitutif d'une infraction. (Bull CNCC n°128 p 594)
Non dépôt au greffe des comptes annuels, du rapport de gestion (uniquement pour les sociétés par actions cotées) et, le cas échéant, des comptes consolidés, du rapport de gestion du groupe, des rapports des CAC, de la proposition et résolution d'affectation du résultat	Art L.232-23 C.com ; R. 247-3 C.com (sanction)	Contravention de 5 ^{ème} classe

INFRACTIONS RELATIVES AUX VALEURS MOBILIERES EMISES PAR LES SOCIETES PAR ACTIONS	REFERENCES TEXTUELLES	SANCTIONS
A/ Infractions relatives aux actions		
Détention par les dirigeants d'actions à dividende prioritaire sans droit de vote de la société qu'ils dirigent	Art L.245-4 C.com	150 000€ d'amende
B/ Infractions relatives aux obligations		
Emission d'obligations qui dans une même émission ne confèrent pas les mêmes droits de créance pour une même valeur nominale	Art L.245-9 C.com	Amende de 9 000€
Entrave à la participation d'un obligataire à une assemblée générale d'obligataires	Art L.245-11 1° C.com	2 ans d'emprisonnement et 9 000€ d'amende.
Convention de vote lors d'une assemblée générale d'obligataires (se faire accorder, garantir ou promettre des avantages particuliers pour voter dans un certain sens ou pour ne pas participer au vote, ainsi que le fait d'accorder, garantir ou promettre ces avantages particuliers)	Art L.245-11 2° C.com	2 ans d'emprisonnement et 9 000€ d'amende.
Représentation des obligataires ou de la masse des obligataires par les dirigeants, les CAC et employés de la société débitrice ou de la société garante ainsi que pour leurs ascendants, descendants et conjoints	Art L.245-12 1° C.com	Amende de 6 000€
Participations des dirigeants de sociétés détenant au moins 10% du capital social de la société débitrice à l'assemblée générale des obligataires à raison des obligations détenues par la société qu'ils représentent	Art L.245-12 2° C.com	Amende de 6 000€
Non constatation par écrit des décisions prises par l'assemblée générale des obligataires	Art L.245-13 C.com	Amende de 4 500€
Accroissement des peines d'amende et d'emprisonnement lorsque les infractions sanctionnées aux articles L. 245-9, L. 245-12, L. 245-13 du Code de commerce ont été commises avec l'intention frauduleuse de priver les obligataires d'une part des droits attachés à leur titre de créance	Art L.245-15 C.com	5 ans d'emprisonnement et 18 000€ d'amende.

INFRACTIONS COMMUNES AUX DIVERSES FORMES DE SOCIETES COMMERCIALES	REFERENCES TEXTUELLES	SANCTIONS
A/ Infractions relatives aux filiales, participations et sociétés contrôlées		
Défaut de mention dans le rapport de gestion et le rapport du commissaire aux comptes des informations de l'état des participations (prise de participation ou de contrôle)	Art L.247-1 I 1° et III (CAC) C.com	2 ans d'emprisonnement et 9 000€ d'amende.
Défaut dans le rapport de gestion de rendre compte de l'activité et des résultats de l'ensemble de la société, des filiales et sociétés contrôlées par branche d'activité	Art L.247-1 I 2° C.com	2 ans d'emprisonnement et 9 000€ d'amende.
Défaut d'annexer au bilan le tableau des filiales et participations	Art L.247-1 I 3° C.com	2 ans d'emprisonnement et 9 000€ d'amende.
Non établissement et non communication aux actionnaires/associés dans les délais légaux des comptes consolidés	Art L.247-1 II C.com	Amende de 9 000€
Abstention intentionnelle de communiquer des informations concernant des prises de participations réalisées au cours d'un exercice par la société	Art L.247-2 I C.com	Amende de 18 000€
Omission de procéder dans le rapport de gestion aux informations prévues par l'article L.233-13 C.com (identité des personnes détenant des participations significatives, modifications intervenues, nom des sociétés contrôlées et la part de capital détenue)	Art L.247-2 III C.com	Amende de 18 000€
Contrevenir aux dispositions des articles L. 233-29 à L. 233-31 C.com relatives aux participations réciproques (autocontrôle)	Art L.247-3 C.com	Amende de 18 000€
B/ Infractions relatives à la publicité		
Non dépôt au greffe des comptes annuels et, le cas échéant, des comptes consolidés, du rapport de gestion du groupe, des rapports des CAC, de la proposition et résolution ou décision d'affectation du résultat, et du rapport de gestion (uniquement pour les sociétés par actions cotées)	Art R. 247-3 C.com	Contravention de 5ème classe

INFRACTIONS COMMUNES AUX DIVERSES FORMES DE SOCIETES COMMERCIALES	REFERENCES TEXTUELLES	SANCTIONS
C/ Infractions relatives à la liquidation		
Non dépôt sur un compte ouvert dans un établissement de crédit au nom de la société en liquidation, dans le délai de quinze jours à compter de la décision de répartition, les sommes affectées aux répartitions entre les associés et les créanciers Non dépôt à la Caisse des dépôts et consignations, dans le délai d'un an à compter de la clôture de la liquidation, les sommes attribuées à des créanciers ou à des associés et non réclamées par eux	Art L.247-7 C.com	150 000€ d'amende
Délit d'abus de biens ou du crédit de la société en liquidation	Art L.247-8 1° C.com	5 ans d'emprisonnement et 9 000€ d'amende
Cession de tout ou partie de l'actif de la société en liquidation contrairement aux dispositions des articles L. 237-6 et L. 237-7 du code de commerce	Art L.247-8 2° C.com	5 ans d'emprisonnement et 9 000€ d'amende

NB : Le dirigeant de fait encourt les mêmes peines que le dirigeant de droit en application des articles L. 241-9 (pour les SARL) et L. 246-2 (pour les SA et les SCA) du code de commerce.

INFRACTIONS	REFERENCES TEXTUELLES	SANCTIONS
Corruption et trafic d'influence	Arts 433-1 et 432-11 Code pénal	10 ans d'emprisonnement et 150 000€ d'amende
Faux et usage de faux	Art 441-1 Code pénal	3 ans emprisonnement et 45 000€ d'amende
Abus de confiance	Art 314-1 Code pénal	3 ans d'emprisonnement et 375 000€ d'amende (aggravations possibles)
Escroquerie	Art 313-1 Code pénal	5 ans d'emprisonnement et 375 000€ d'amende (aggravations possibles)
Recel	Art 321-1 Code pénal	5 ans d'emprisonnement et 375 000€ d'amende (aggravations possibles)
Blanchiment	Art 324-1 Code pénal	5 ans d'emprisonnement et 375 000€ d'amende (aggravations possibles)
Banqueroute	Art L.654-2 et L.654-3 C.com	5 ans d'emprisonnement et 75 000€ d'amende (aggravations possibles)
CONTRÔLE DES COMPTES :		
Défaut de désignation d'un commissaire aux comptes	Art L.820-4 1° C.com	2 ans d'emprisonnement et 30 000€ d'amende
Défaut de convocation du commissaire aux comptes à l'assemblée	Art L.820-4 1° C.com	2 ans d'emprisonnement et 30 000€ d'amende
Obstacle aux fonctions du commissaire aux comptes	Art L.820-4 2° C.com	5 ans d'emprisonnement et 75 000€ d'amende
La complicité en droit pénal des affaires	Art 121-7 Code pénal	°°°
La responsabilité pénale de la personne morale	Art 121-2 al 1 Code pénal	°°°

ATTEINTES A LA TRANSPARENCE DES MARCHES (sociétés cotées)	REFERENCES TEXTUELLES	SANCTIONS
<p>Opérations d'initiés</p> <p>(fait, de disposer d'informations privilégiées et de réaliser, de tenter de réaliser ou de permettre de réaliser, soit directement, soit par personne interposée, une ou plusieurs opérations avant que le public ait connaissance de ces informations, ou de communiquer à un tiers ces informations)</p>	<p>Article L.465-1 du CMF</p>	<p>2 ans d'emprisonnement et amende de 1 500 000€ (le montant peut être porté jusqu'au décuple du montant du profit éventuellement réalisé, sans que l'amende puisse être inférieure à ce même profit)</p>
<p>Diffusion d'informations fausses ou trompeuses</p> <p>Fait de répandre ou de tenter de répandre dans le public par des voies et moyens quelconques des informations fausses ou trompeuses sur les perspectives ou la situation d'un émetteur ou de ses titres</p> <p>Fait de transmettre des données ou des informations fausses ou trompeuses utilisées pour calculer un indice défini au dernier alinéa du présent article ou de nature à fausser le cours d'un instrument ou d'un actif auquel serait lié cet indice</p>	<p>Article L.465-2 du CMF</p> <p>Article L.465-2-1 alinéa 1 du CMF</p>	<p>2 ans d'emprisonnement et amende de 1 500 000€ (le montant peut être porté jusqu'au décuple du montant du profit éventuellement réalisé, sans que l'amende puisse être inférieure à ce même profit)</p>
<p>Manipulation de cours</p> <p>Fait, d'exercer ou de tenter d'exercer, directement ou par personne interposée, une manœuvre ayant pour objet d'entraver le fonctionnement régulier d'un marché réglementé ou d'un système multilatéral de négociation en induisant autrui en erreur</p> <p>Fait d'adopter un comportement aboutissant à la manipulation du calcul d'un indice</p>	<p>Article L465-2 du CMF</p> <p>Article L465-2-1 alinéa 2 du CMF</p>	<p>2 ans d'emprisonnement et amende de 1 500 000€ (le montant peut être porté jusqu'au décuple du montant du profit éventuellement réalisé, sans que l'amende puisse être inférieure à ce même profit)</p>

ANNEXE 2 : Exemple de courrier de révélation

Monsieur le Procureur de la République
Tribunal de Grande Instance
[Adresse]
[Lieu], le [Date]

Lettre recommandée avec accusé de réception

Objet : Révélation pour faits délictueux

Monsieur le Procureur de la République,

En notre qualité de commissaire aux comptes de la société **[Nom, forme juridique, adresse, N° RCS]**, et en application de l'article L.823-12 alinéa 2 du Code de Commerce, nous portons à votre connaissance les faits suivants :

- **[préciser l'objet de la société, ses éventuels liens juridiques (filiale de..., holding de ...) et le cas échéant, quelques chiffres significatifs du bilan clos, chiffre d'affaires, résultat, total bilan...notamment des éléments permettant au Procureur d'apprécier l'importance relative de la fraude (ex : montant annuel des achats en cas de fraude sur une facture fournisseurs)]**
- **[indiquer les circonstances de découvertes des faits délictueux (ex : la direction nous a informé le [Date] ; nous avons découvert, lors de nos travaux sur les comptes au [Date]...)]**
- **[description objective des faits relevés (si la société a déposé une plainte, reprendre les termes de la plainte, joindre la copie de la plainte déposée par la société le cas échéant)]**
- **[ne pas qualifier pénalement les faits, les décrire factuellement] ;**
- **[attention à ne pas citer nominativement la ou les personnes potentiellement impliquées mais les désigner par leur fonction (ex : un comptable, un salarié)]**
- **[le cas échéant, préciser si la situation a été régularisée et la manière dont elle a été régularisée].**

Nous sommes à votre disposition pour tout complément d'information que vous jugeriez utile.

Nous vous prions, Monsieur Le Procureur, d'agréer l'expression de nos salutations respectueuses.

[Signature du **Commissaire aux comptes**]

[PJ : copie de la plainte (le cas échéant)]