

UE  
2021

# UNIVERSITES - D'ETE -

7-8-9 SEPTEMBRE 2021

PALAIS DES CONGRÈS - PARIS

ORDRE DES  
EXPERTS-COMPTABLES   
Région Paris Ile-de-France

CRCC  
COMPAGNIE  
REGIONALE DES  
COMMISSAIRES AUX  
COMPTES  
PARIS

CRCC  
COMPAGNIE  
REGIONALE DES  
COMMISSAIRES AUX  
COMPTES  
DE VERSAILLES  
ET DU CENTRE



# INTERVENANTS

**Michel BOHDANOWICZ**, Président de la Commission Répression de l'Exercice Illégal

**Jean-Marie THUMERELLE**, Président de la Commission Tableau

**Vanessa BOUSARDO**, Avocat

**Bernard SANSOT**, Avocat

**Julien PHILIP**, Directeur Juridique adjoint OEC Paris

# DE LA COUVERTURE A L'EXERCICE ILLEGAL, IL N'Y A QU'UN PAS !

- I) Rappel des textes et normes
- II) Supervision et dématérialisation
- III) Panorama des condamnations

# I) RAPPEL DES TEXTES

# DEFINITION DE L'EXERCICE ILLEGAL

## L'ÉLÉMENT LÉGAL : LES TEXTES

### Art 2 Ord. 19 sept 45 :

« 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 (...) ».

### Art 20 Ord. 19 sept 45 :

« Exerce illégalement la profession d'EC celui qui, sans être inscrit exécute habituellement en son propre nom et sous sa responsabilité des travaux de... tenue, vérification, appréciation, surveillance...ou redressement des comptes »

### 4 conditions cumulatives :

- avoir accompli des travaux comptables,
- sans être inscrit au Tableau de l'Ordre,
- habituellement,
- en son propre nom et sous sa responsabilité.

## L'ÉLÉMENT LÉGAL : LA JURISPRUDENCE

### ✓ Définition des actes comptables

« Il y a exercice de la comptabilité dès lors que l'on tient, réunit, centralise, vérifie des documents ou des écritures ne serait-ce qu'au regard de leurs répercussions fiscales » (Cass crim 10 janv 1989)

« De même, constitue une tenue de comptabilité tout enregistrement d'opérations, quel que soit le régime fiscal du client ou le mode d'enregistrement adopté ou la finalité dudit enregistrement » (Cass Crim 22 févr 1990)

**Ainsi, toute opération d'imputation constitue un acte comptable !**

## L'ÉLÉMENT LÉGAL : LA JURISPRUDENCE

### ✓ Quid de la saisie comptable informatique ?

« Attendu que la simple « saisie informatique » alléguée par les prévenus, ne constitue pas uniquement une opération d'ordre informatique mais une démarche intellectuelle consistant à tenir une comptabilité, par la nécessaire qualification comptable des opérations et l'affectation dans une ligne comptable d'une dépense. » (CA Paris 27 mai 2016)

### ✓ Indifférence de la certification des comptes et signature des doc. comptables

« La certification des comptes et l'absence de signature des documents comptables n'est pas un des éléments constitutifs du délit d'exercice illégal de la prof » (Cass Crim 20 déc 2017)

# DEFINITION DE L'EXERCICE ILLEGAL

## ✓ L'ÉLÉMENT MATÉRIEL

Habitude

Imputation des opérations

Absence d'inscription

Indépendance

## ✓ L'ÉLÉMENT INTENTIONNEL



# LA COMPLICITÉ D'EXERCICE ILLÉGAL

## ✓ DEFINITION :

- L'EC rend possible ou facilite un exercice illégal commis par un tiers.
- Englobe tous les « partenariats » hasardeux conclus entre un EC et un illégal = **absence de supervision effective et de dossier de travail !**

✓ **ATTENTION :** « l'existence d'une SEC, dûment inscrite à l'Ordre, entre un EC et une personne extérieure à la profession ne saurait prémunir le professionnel d'une poursuite pour complicité d'exercice illégal » (CA Paris 2015)

# Hypothèse 1 : la sous-traitance irrégulière

**= Sous Traitance avec montage organisé et mis en œuvre par un donneur d'ordres NMO, et non l'EC lui-même**

- l'illégal prend attache avec l'EC,
- l'illégal cherche simplement un EC en mesure de viser (et non de superviser) les comptes,
- l'EC devient le sous-traitant de l'illégal et monnaye son tampon

# Sous-Traitance : Rappels

**Art 162 code déonto** : *toute collaboration avec un NMO s'effectue dans le respect des règles déontologiques*

- **LM conclue entre l'EC et le client** (interdit entre le NMO et le client)
- **Contrat de sous traitance formalisé par écrit**
- **Travaux validés par l'EC**
- **Seul l'EC facture le client**
- **Assurance RCP** couvrant expressément ce mode d'exercice
- **Accord formel du client** pour la Sous-Traitance de la tenue comptable

## Hypothèse 2 : le salariat de pure façade

- **Contrat de travail conclu entre un EC et un « illégal »**

N'empêche pas la caractérisation du délit d'exercice illégal et de complicité !

- **Absence lien de subordination = Contrat de travail fictif**

Comptabilité tenue de manière indépendante et autonome par le NMO

*Cass crim 1992 : « Il résulte que les contrats de travail sont des conventions fictives bien qu'appuyées par des bulletins de paie et le paiement des cotisations sociales (...), X a exécuté habituellement en son nom propre des travaux comptables sans être inscrit au tableau de l'ordre »*

## Hypothèse 3: la société d'expertise-comptable

- Le NMO exerce une activité comptable au sein de la société, **en l'absence de toute réelle supervision de l'EC**
- **EC ne rencontre aucun des clients** : ne connaissent que le NMO, qu'ils considèrent comme l'EC
- **Absence de contrôle de l'EC sur le travail du NMO**

**CA Paris 2015** : « Si A indique avoir supervisé les travaux de comptabilité par vérification de leur cohérence, cette pratique est fort éloignée de la mission du responsable d'une SEC et, à l'évidence fort limitée, puisqu'elle ne lui a pas permis de détecter les nouveaux clients qui s'acquittaient pourtant des honoraires qui leur étaient facturés par la SARL »

# II) SUPERVISION ET DEMATERIALISATION

# LA SUPERVISION

**NPMQ § A34** : la supervision d'une mission consiste à :

- Suivre l'avancement de la mission,
- Prendre en considération la **compétence** et des **capacités** des équipes,
- Apprécier si le **temps** imparti est suffisant pour effectuer les travaux,
- Vérifier si **travaux** sont menés conformément à la **démarche** définie dans le plan de mission (orientation de la mission),
- Examiner les **problématiques importantes** apparues,
- Identifier les **besoins de consultation**, en cours de mission

# LA SUPERVISION

## ✓ OBJECTIF

Vérifier la bonne application des procédures de délégation et méthodes de travail de la structure

## ✓ OBLIGATION

Découle de la délégation et de la NMQ § 32 b. Elle se fait à 2 niveaux :

- organisation générale de la structure en fonction de sa politique qualité,
- mise en place d'une méthodologie de traitement des missions.



# LA SUPERVISION EN PRATIQUE

## 1. CONNAISSEZ-VOUS VOTRE CLIENT ?

- Avez-vous signé la lettre de mission vous-même ?
- Connaissez-vous réellement votre client ? L'avez-vous déjà rencontré ?
- Quel est le nom du gérant de l'entreprise cliente ?
- Quelle est le domaine d'activité de la société cliente ?
- Quelle est la nature des missions qui ont été confiées à votre cabinet ?

# COMMENT MATERIALISER LA SUPERVISION ?

## 2. QUE FAUT-IL FAIRE ?

- Le responsable de la mission doit avoir une compréhension globale du dossier  
= **note de synthèse et entretiens avec le client**
- Les **dysfonctionnements doivent être identifiés** et un **Plan de remédiation** doit être mis en place :
  - *formation,*
  - *mise à jour ou modification des procédures,*
  - *modification de l'équipe affectée à la mission*

# BONNES PRATIQUES

**Avoir une bonne connaissance des dossiers ...  
même en ayant délégué !**

- Connaitre le responsable de mission qui gère le dossier :  
*compétence pour effectuer les tâches qui lui sont confiées ?  
niveau technique du collaborateur en rapport avec la tâche déléguée ?*
- Faire des points réguliers sur les résultats des collaborateurs
- Est-il le référent technique de ses collaborateurs ?

# BONNES PRATIQUES

**Supervision = exercice permanent qui se concrétise par :**

- Organisation de réunions,
- Suivi de notes d'orientation, de l'avancement de travaux et de l'existence d'une note de synthèse,
- Contrôle de tous les états définitifs,
- Revue de dossier et validation perso de la note de synthèse
- Relation constante avec le client !

# SUPERVISION LES DIFFICULTES PRATIQUES

- ✓ **Fonctionnement dématérialisé (ex signature électronique)**  
Risques sur l'absence de supervision
- ✓ **Mission de révision**  
Risques sur la tenue, généralement faite par un salarié non expert-comptable
- ✓ **FOCUS sur la couverture d'exercice illégal**

# III) PANORAMA DES CONDAMNATIONS

# RAPPELS

- ✓ « Couverture » d'exercice illégal = tous les « partenariats » hasardeux conclus entre un EC et un « illégal », en l'absence de supervision effective.
- ✓ = hypothèses diverses et variées où l'EC rend possible ou facilite un exercice illégal commis par un tiers.

**ATTENTION :** « *L'existence d'une SEC - dûment inscrite au Tableau de l'Ordre - entre un EC et une personne extérieure à la profession ne saurait prémunir le professionnel du chiffre d'une poursuite pour complicité d'exercice illégal* ».  
(CA Paris, 23 janv. 2015)



# L'EXTERNALISATION IRRÉGULIÈRE

→ Seul un EC peut accomplir des actes comptables, au sens de l'article 2 de l'ordonnance du 19 septembre 1945.

**Art 162 code déontologie = toute collaboration avec un NMO s'effectue « dans le respect de l'ensemble des règles professionnelles et déontologiques ».**

Si un EC décide de sous-traiter la saisie des données comptables, les travaux seront effectués sous sa seule responsabilité, étant rappelé que certaines règles doivent être strictement respectées :

- La LM doit être conclue entre l'EC et le client (et en aucune manière entre le NMO et le client) ;
- Un contrat doit être formalisé par écrit ;
- Ces travaux doivent être validés par l'EC ;
- C'est l'expert-comptable qui facture le client ;
- L'assurance RCP couvre expressément ce mode d'exercice ;
- La transparence de la sous-traitance est assurée, ce qui signifie que le client doit donner son accord formel pour la mise en place de cette « sous-traitance » de la tenue comptable.



La Sous-Traitance est souvent irrégulière et relève d'un montage organisé et mis en œuvre par un donneur d'ordres non EC, et non pas l'EC lui-même :

- l'illégal prend attache avec l'EC
- l'illégal cherche simplement un EC en mesure de viser (et non de superviser) les comptes
- L'EC devient le sous-traitant de l'illégal et monnaye son tampon

## Jugement du 14 septembre 2018

11<sup>ème</sup> chambre correctionnelle du TGI de Paris

*« X a prêté son concours à Y, en acceptant en toute connaissance de cause de lui sous-traiter fictivement une partie de sa clientèle moyennant rétribution alors qu'il savait que ce dernier n'était pas inscrit au tableau de l'Ordre et exploiterait sa clientèle personnelle, en lui confiant son tampon ordinal pour certifier illégalement les opérations d'expertise de comptabilité (...).*

*X sera déclaré coupable des faits de complicité qui lui sont reprochés »*

## LE SALARIAT DE PURE FAÇADE

*Si le critère d'indépendance, nécessaire à la constitution du délit d'exercice illégal, implique que l'auteur ait agi en son nom propre et sous sa responsabilité – ce qui exclut, en principe, l'hypothèse d'une intervention de l'intéressé en qualité de salarié – la jurisprudence caractérise l'infraction en présence de **contrats de travail de circonstance, purement fictifs, c'est-à-dire, en l'absence de tout lien de subordination réel.***

## Spécificité du contrat de travail =

lien de subordination existant entre l'employeur et le salarié

- l'employeur exerce un **contrôle constant** sur l'exécution du travail
- l'employeur donne au salarié des **ordres précis**
- le salarié accomplit son travail à des heures et des jours déterminés
- le salarié justifie de bulletins de salaire, d'une affiliation au régime général des caisses de sécurité sociale de droit commun.

# Absence de subordination = travail fictif !

= la comptabilité est ici tenue de manière indépendante et autonome !

→ Le contrat de travail conclu entre un EC et un illégal n'empêche donc pas la caractérisation du délit d'EI et de complicité ...

## Cass. Crim, 27 févr. 1992

*« qu'il résultait de l'ensemble de ces circonstances que les contrats de travail étaient des conventions fictives « bien qu'appuyées par des bulletins de paie et le paiement des cotisations sociales et autres par les bénéficiaires de ses prestations » et qu'il s'en évinçait que X avait exécuté habituellement en son nom propre et sous sa responsabilité des travaux prévus par les articles 2 et 8 de l'ordonnance du 19 septembre 1945 sans être inscrit au tableau de l'ordre »*

## Jugement du 14 septembre 2018

### 11<sup>ème</sup> chambre correctionnelle du TGI de Paris

*« Il appartient au tribunal de déterminer si le contrat de travail allégué, bien qu'appuyé par des bulletins de salaire et, le cas échéant, le paiement de cotisations sociales, était fictif ou s'il existait un réel lien de subordination entre X et Y.*

*(...).*

*Il résulte de l'ensemble de ces éléments que, faute de subordination réelle vis-à-vis de X, Y a donc continué de tenir la comptabilité des clients, en totale autonomie et indépendance, sous son nom propre et sous sa responsabilité, ce qui caractérise, malgré l'habillement que représentent les bulletins de salaire, le délit d'exercice illégal de la profession d'expert-comptable »*

# LA SOCIÉTÉ D'EXPERTISE-COMPTABLE

**La constitution d'une société d'expertise ne protège en rien l'expert-comptable d'une poursuite au titre de la complicité.**

Si l'ordonnance du 19 septembre 1945 prévoit, en son article 7, les modalités de constitution des sociétés d'expertise-comptable, les membres de telles sociétés peuvent toutefois être poursuivis pour exercice illégal de la profession d'expert-comptable ou complicité de ce délit, lorsqu'un non membre de l'ordre exerce une activité comptable au sein de ladite société, en l'absence de toute réelle supervision par un expert-comptable.

En d'autres termes, si le délit d'exercice illégal de la profession d'expert-comptable est caractérisé dès lors qu'un non membre de l'ordre exerce une activité comptable de manière indépendante, la jurisprudence n'hésite pas à condamner pour complicité de ce délit, l'expert-comptable qui s'est montré défaillant dans le contrôle qui doit être le sien, sur les prestations comptables accomplies en son nom, quant bien même l'activité comptable s'est développée au sein d'une société d'expertise-comptable.





# Condamnation pour complicité d'exercice illégal d'un EC gérant d'une société lorsqu'il est défaillant dans le contrôle qui doit être le sien.

**CA Paris 23 janvier 2015**

« L'enquête établissait qu'il (l'expert-comptable) n'avait rencontré aucun des clients de la SARL, lesquels déclaraient ne connaître que B qui était leur expert-comptable chargé de la comptabilité de leur entreprise. (...) A, gérant et seul expert-comptable de la société (...), reconnaissait ne pas avoir systématiquement contrôlé le travail de B (...).

En agissant ainsi hors de tout contrôle du gérant et seul expert-comptable de la SARL sur laquelle il exerçait une totale maîtrise, B a exercé illégalement l'activité d'expert-comptable.

A n'a rencontré aucun des clients de la société, lesquels, s'ils avaient connaissance de l'existence de la SARL (...) étaient persuadés que B en était le responsable.

Si A indique avoir supervisé les travaux de comptabilité par vérification de leur cohérence, cette pratique est fort éloignée de la mission du responsable d'une société d'expertise-comptable et, à l'évidence fort limitée, puisqu'elle ne lui a pas permis de détecter les nouveaux clients qui s'acquittaient pourtant des honoraires qui leur étaient facturés par la SARL (...).

En conséquence, le jugement sera confirmé sur la déclaration de culpabilité d'exercice illégal de la profession d'expert-comptable et de complicité »

## Trib. Correct. Paris, 11ème ch.1, 12 sept. 2017

*« Pour sa part, s'il déclare, en contradiction avec les termes des contrats de prestations, avoir uniquement voulu sous-traiter à Monsieur B des prestations d'appui technique sous sa supervision, Monsieur A reconnaît pourtant que B préparait l'ensemble des états et liasses après saisie comptables par ses assistantes, tout comme il admet n'avoir jamais exercé de réel contrôle sur les prestations ainsi réalisées, admettant n'avoir jamais eu accès à aucune pièce comptable ni aucun document justificatif, et s'être contenté d'un rapide contrôle de cohérence de la liasse fiscale avant d'y apposer sa signature.*

*Il reconnaît avoir encore laissé toute latitude à Monsieur B dans l'exercice de son activité, ce dernier ayant accès à sa convenance aux locaux du cabinet et ne lui rendant compte que de manière irrégulière, (...).*

*Monsieur A explique cette absence de supervision par la confiance dans les capacités professionnelles de Monsieur B (...).*

*Il n'en demeure pas moins qu'en confiant en connaissance de cause et en toute autonomie et indépendance à Monsieur B des missions d'expertise-comptable (...) le tout sans exercer le moindre contrôle effectif sur les missions ainsi confiées, M. A s'est rendu complice de l'exercice illégal par Monsieur B des professions d'expert-comptable et de commissaire aux comptes »*

# PANORAMA DES DÉCISIONS 2021

Les tribunaux répriment de plus en plus sévèrement le délit d'exercice illégal qui est de plus en plus associé à d'autres délits dont il permet la commission (fraude fiscale, abus de biens sociaux, banqueroute).

Les illégaux sont parfois membres d'un réseau de délinquance organisée.

- ✓ **La récidive est très sévèrement sanctionnée !**
- ✓ **Réformes pénales récentes :**  
les tribunaux infligent des peines effectives (exécution provisoire, sursis avec mise à l'épreuve).



# GARE AU « COUVREUR »

L'EC qui couvre un illégal est plus sévèrement condamné !

## CA Versailles 23 mai 2020

Illégal : 6 mois sursis

**Couvreur** : 3 mois ferme en semi liberté

## TGI Paris - 14 septembre 2018

Illégal : 9 mois d'emprisonnement assorti d'un sursis avec mise à l'épreuve

**Couvreur** : 1 an d'emprisonnement assorti d'un sursis avec mise à l'épreuve

## TGI Créteil - 14 mai 2020 :

Illégal : 10 mois d'emprisonnement avec sursis

**Couvreur** : peine identique !

UE  
2021

# QUESTIONS/REponses

UE  
2021

MERCI POUR  
VOTRE ATTENTION

[WWW.UE2021.FR](http://WWW.UE2021.FR)

#UE2021