

## [Jurisprudence] **Sous-traitance des activités comptables : la messe est (enfin) dite**

Réf. : Cass. crim., 4 octobre 2022, n° 21-85.594, F-B [N° Lexbase : A58888MZ](#) ; Cass. crim., 22 février 2022 n° 21-85.594, F-D [N° Lexbase : A06317P3](#)

N4072BZT



par **Julien Gasbaoui, Avocat au barreau de Paris**

le 27 Janvier 2023

**Mots-clés** : exercice illégal de la profession d'expert-comptable • monopole des experts du chiffre • principe de légalité • sous-traitance • absence de subordination du sous-traitant

L'arrêt rendu le 4 octobre 2022 tranche avec précision et fermeté la question de la sous-traitance par un expert-comptable de son activité comptable à un non-diplômé ; la réponse est sévère : la sous-traitance est purement et simplement interdite. Cette solution doit se lire en complément de l'arrêt rendu quelques mois plus tôt, au sujet cette fois du périmètre comptable, dont une acception large avait été retenue. L'une répond à l'autre car avant même de savoir *comment sous-traiter*, encore faut-il savoir *ce qui peut être sous-traité*.

L'idée à retenir est simple : le périmètre du chiffre doit s'entendre dans son sens le plus large ; il ne peut être distingué entre les différentes missions qui le composent. Partant, la sous-traitance n'est possible que si elle est proposée à un expert-comptable diplômé et dûment inscrit à l'Ordre.

Bien que peu commenté, l'arrêt rendu le 4 octobre 2022 par la Cour de cassation consacre un principe dont les conséquences pratiques seront déterminantes pour bien des experts-comptables.

En effet, dans des conditions plus ou moins contestables, il n'est pas rare que ces professionnels recourent à des sous-traitants dont la mission sera plus ou moins bien définie.

Longtemps l'ambiguïté a prévalu, nourrie par la combinaison de deux textes qui pouvaient être critiquables au regard du principe de légalité.

Ainsi, l'article 20, alinéa 2, de l'ordonnance du 19 septembre 1945 [\[1\]](#) prévoit que :

« 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 [...] ».

Le texte procède dont par renvoi, et pour comprendre l'incrimination, il faut puiser dans l'article 2 de cette même ordonnance

« 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.

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** ».

Le périmètre comptable tient dans cet article mais, compte tenu des différentes étapes de l'établissement des comptes, de l'archivage des pièces justificatives à la présentation des documents de synthèse en passant par la saisie, la question de savoir si certains aspects de cette activité échappaient au monopole et si une sous-traitance était possible se posait.

Intervenant après un arrêt rendu le 22 février 2022 [2] tranchant la question du périmètre comptable lui-même (I.), cet arrêt s'inscrit dans son prolongement en tranchant les conditions d'exercice de la sous-traitance (II.) ; l'un comme l'autre révèlent une certaine sévérité.

## **I. Le périmètre du monopole de l'expert-comptable**

Contrairement à ce qui était souvent soutenu, les juges du fond, comme la Cour de cassation, ont toujours opté pour une acception large du périmètre comptable (A.).

Et, si tant est qu'un doute subsistât, l'intervention d'une QPC rejetée précisément sur cette question était de nature à clore tout débat (B.).

### **A. Une jurisprudence bien établie**

Ainsi, la cour d'appel de Versailles a retenu le 24 janvier 2014 [3] :

« il est constant qu'en exécution de ce mandat, et pour l'établissement de la déclaration des revenus non commerciaux de Monsieur Y..., Monsieur X... a reçu tous les documents utiles à l'établissement de la comptabilité, ce qui emportait nécessairement des opérations d'imputation comptable au sens de la tenue, de centralisation, d'ouverture, d'arrêté, de surveillance, de redressement, de révision et d'appréciation de la comptabilité tels qu'ils sont définis par l'article 2 de l'ordonnance du 19 septembre 1945 précitée » [4].

Cette sévérité se retrouve face à des éditions et déclarations annuelles de bénéficiaires non commerciaux.

: « Attendu que pour confirmer le jugement, l'arrêt énonce, par motifs propres et adoptés, que l'enquête comporte d'autres éléments que ces auditions, que les prévenus n'étaient pas titulaires du diplôme d'études d'expertise comptable et n'étaient pas inscrits au tableau de l'Ordre, qu'il résulte des déclarations de certains clients et des débats que les prévenus ont chacun, à titre libéral et sous le nom commercial de Jurigestion, saisi en comptabilité les pièces comptables et édité la déclaration annuelle des bénéficiaires non commerciaux de nombreux clients, essentiellement avocats, même exerçant à titre indépendant et non sous le statut de société, entre dans le champ d'application de l'article 2 de l'ordonnance du 19 septembre 1945, qu'un expert-comptable, dont Mme X... avait cherché à se rapprocher en 1991-1992, a indiqué qu'elle était à l'époque suivie par un commissaire aux comptes qui lui aurait signifié en 1995, à l'expiration de de son mandat, qu'il ne pouvait la suivre dans cette activité, et que les prévenus, qui reconnaissent avoir tenu la comptabilité de leurs clients, ne pouvaient ignorer que cette activité relevait du monopole de l'ordre des experts-comptables ».

Attendu qu'en l'état de ces énonciations, qui font abstraction des déclarations effectuées par M. Y... lors de son audition libre, et dès lors que les prévenus ne justifient pas avoir cru, par une erreur sur le droit qu'ils n'étaient pas mesure d'éviter, qu'ils pouvaient légitimement exercer l'activité reprochée, la cour d'appel a caractérisé, sans insuffisance ni contradiction en tous ses éléments constitutifs, notamment intentionnel, le délit d'exercice illégal de la profession d'expert-comptable, et a justifié sa décision, sans méconnaître les dispositions conventionnelles invoquées » [5].

De la même façon, viole le monopole de l'expert-comptable celui qui : « tenait la comptabilité, centralisait tous les documents, contrôlait l'ensemble des factures, établissait les déclarations fiscales et sociales et exécutait ainsi de manière habituelle des travaux comptables qui, même en l'absence de toute certification des comptes de l'entreprise, relèvent du monopole de l'expert-comptable » [6].

Les aspects fiscaux de la mission de l'expert-comptable ont de surcroît été clarifiés et réaffirmés à la faveur de la loi pour la croissance de l'activité et l'égalité des chances du 6 août 2015, qui précise que les experts-comptables « peuvent également, sans pouvoir en faire l'objet principal de leur activité, effectuer toutes études ou tous travaux d'ordre statistique, économique, administratif, ainsi que tous travaux et études dans le domaine social ou *fiscal* » [7].

Il ressort ainsi de tout ce qui précède que le non-diplômé n'a de fait aucune place sur le terrain de l'activité comptable. La seule échappatoire étant pour lui, soit d'être salarié de la société débitrice dont les comptes sont établis, soit de démontrer que l'activité critiquée n'est pas exécutée à titre habituel (Cass. crim., 20 novembre 2020 n° 00-84.216 [N° Lexbase : A3362CID](#)).

Cette sévérité dans l'interprétation littérale des textes peut se recommander de l'esprit de l'ordonnance de 1945 et du rôle crucial de l'expert-comptable dans l'ordre public économique.

### **B. Une QPC claire**

La garantie d'un haut degré de professionnalisme dans la délivrance d'informations financières impose une ferme protection du monopole discuté.

En effet, « en jouissant d'un tel monopole l'exercice comptable est une profession réservée. Le titre d'expert-comptable est protégé. La sauvegarde des intérêts des destinataires de l'information financière commande un contrôle sévère et une surveillance sans complaisance des professionnels. Mais quelle serait l'utilité d'un tel dispositif si l'on permettait à quiconque d'établir et de tenir la comptabilité sans offrir la garantie du professionnalisme » [8].



C'est sur ce fondement que les questions de la nature, de l'objet, et de la finalité des documents comptables et des prestations en cause ont été tranchées dans cette même affaire par un arrêt de la Cour de cassation en date du 22 février 2022.

Par le biais d'une QPC, la question suivante avait été transmise à la Cour de cassation :

« Les dispositions des articles 2 et 20 de l'ordonnance n°45-2138 du 19 septembre 1945 modifiée portant institution de l'ordre des experts-comptables et réglementant le titre et la profession d'expert-comptable portent-elles une atteinte disproportionnée à la liberté d'entreprendre protégée par l'article 4 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen et 1789, en ce qu'elles interdisent le recours par les experts-comptables à des sous-traitants non-inscrits au tableau de l'ordre des experts-comptables, pour l'exécution de tous travaux relevant des deux premiers alinéas de l'article 2 de ladite ordonnance, sans établir aucune distinction, parmi ces travaux, selon la nature, l'objet et la finalité des documents comptables et des prestations en cause ? »

La Cour de cassation a répondu :

« En premier lieu, la réglementation des opérations comptables énumérées par les deuxième et troisième alinéas de l'article 2 de l'ordonnance n°45-2138 du 19 septembre 1945, réservées à la profession d'expert-comptable, dont l'indépendance vis-à-vis des donneurs d'ordre est garantie et qui est soumise à des obligations déontologiques, est justifiée par l'intérêt général...

En deuxième lieu, l'interdiction faite aux experts-comptables, dont l'exercice de la profession est protégé, en contrepartie des obligations susmentionnées, par l'article 20 de l'ordonnance n°45-2138 du 19 septembre 1945, de sous-traiter ces mêmes opérations à des tiers non titulaires du titre, est une conséquence nécessaire de la réglementation de leur activité...

En troisième lieu, l'atteinte ainsi portée à la liberté d'entreprendre est proportionnée au but d'intérêt général sus évoqué, dans la mesure où les missions réservées à l'expert-comptable, limitativement énumérées par les dispositions contestées, relèvent de l'encadrement imposé par les finalités ci-dessus définies ».

L'affaire revenait donc en cet état devant la Cour de cassation et la question du périmètre du monopole était d'ores et déjà tranchée. Restait donc à discuter les conditions dans lesquelles un expert-comptable peut déléguer certaines de ses missions.

## **II. Les conditions d'exercice : une interdiction de la sous-traitance au profit d'un non-diplômé**

Si la cour d'appel en évoquant l'absence d'expert-comptable « même par intermittence au sein de la société sous-traitante » laissait un interstice dans l'exercice de cette mission, la Cour de cassation tranche en posant un véritable principe d'interdiction.

Même si la solution est sévère quant à sa portée (**B.**) elle n'est pas sans fondement juridique (**A.**)

### **A. Les fondements juridiques de la solution**

Les conditions posées pour l'exercice de la profession d'expert-comptable apparaissaient peu compatibles avec la définition même de la sous-traitance.

« La sous-traitance est l'opération par laquelle un entrepreneur confie par un sous-traité, et sous sa responsabilité, à une autre personne appelée sous-traitant l'exécution de tout ou partie du contrat d'entreprise conclue avec le maître de l'ouvrage.

Le sous-traitant est considéré comme entrepreneur principal à l'égard de ses propres sous-traitants » [9].

Celui qui travaille dans ces conditions, est-il susceptible d'exercer illégalement la profession d'expert-comptable ? C'est-à-dire « 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 » [10].

La violation du monopole de l'expert-comptable tient à quatre conditions cumulatives : **exécuter des travaux comptables en connaissance de cause, en son nom et sous sa responsabilité et à titre habituel.**

La question de l'exécution des travaux comptables ne se posait plus, de même que la conscience d'exécuter lesdits travaux. La vraie question en l'espèce se cristallisait donc sur la formule « en son nom et sous sa responsabilité » : les défendeurs faisaient valoir que « le sous-traitant n'agissait en effet ni en son nom, ni sous sa responsabilité puisque c'est in fine le donneur d'ordres, expert-comptable diplômé qui assumait en son nom et seulement en son nom la situation ».

Il est vrai que la notion même de sous-traitance impose que la mission soit confiée sous la responsabilité du donneur d'ordres et qu'il n'existe aucun lien contractuel avec le client. Au sens littéral, et a priori, le sous-traitant n'intervient ni sous son nom ni sous sa responsabilité puisque le donneur d'ordre, seul signataire, demeure pleinement responsable vis-à-vis du client.

Cet argument avait d'autant plus d'importance qu'en matière pénale, au regard du principe de légalité, le juge ne peut se livrer qu'à une interprétation stricte des textes.

L'argument va pourtant être écarté par la Cour de cassation, dont la solution se recommande de trois ordres de considérations :

Tout d'abord, ce n'est pas le rapport de responsabilité entre les travaux et le client au profit duquel ils sont effectués qui compte, mais la qualité de l'auteur effectuant ces travaux. On en revient là à la fiabilité des comptes, aux garanties qu'ils doivent offrir, tels qu'énoncés par la Cour de cassation dans son précédent arrêt.

De la même façon, la Cour de cassation revient aux fondamentaux en distinguant clairement le donneur d'ordre de son sous-traitant et en rappelant l'essentiel : le premier reste responsable à l'égard du second, ce qui implique une autonomie d'action.

Le troisième ordre de considération venait alors naturellement, il s'inscrit en réalité dans la veine du précédent puisqu'il tient à l'absence de « complète subordination du sous-traitant à l'expert-comptable » et donc là encore à la qualité des travaux qui ne peuvent se juger qu'à l'aune de la qualité de leur auteur.

La solution, toujours discutable, reste sérieusement motivée en droit et c'est peut-être sur le terrain de sa portée qu'elle pourra inquiéter.

## **B. La portée de la solution**

Pour résumer, l'expert-comptable ne peut contrôler un sous-traitant comme il contrôle son salarié, il y a donc incompatibilité entre la mission de l'expertise comptable et la sous-traitance.

Autrement dit, en l'état du droit, tous les cabinets, aussi sérieux soient-ils, c'est-à-dire même ceux ne déléguant que les tâches les plus simples (saisie des pièces justificatives), et même lorsqu'ils prennent soin de détacher par intermittence un expert-comptable auprès du sous-traitant, devront revoir leurs pratiques.

Il faudra alors soit intégrer ces sous-traitants en qualité de salariés de leur cabinet, soit que ces sous-traitants soient contrôlés par un expert-comptable et qu'il s'agisse, bien sûr, d'un contrôle du fond (juridique et matériel) dans les conditions imposées par les textes c'est-à-dire, également, un expert-comptable disposant au sein de la structure de plus de 2/3 des droits de vote.

À défaut, et comme les faits de l'espèce le révèle, le sous-traitant s'exposera à une condamnation pour exercice illégal de la profession d'expert-comptable tandis que l'expert-comptable donneur d'ordre pourrait lui être poursuivi pour complicité de cette infraction.

Même si la solution est sévère, l'ordre public économique y gagne peut-être, et il faut garder à l'esprit que si toutes les sous-traitances ne se valent pas, en ce sens que certains experts-comptables réalisent une vraie révision comptable, il en est qui constituent, purement et simplement, un exercice illégal.

À cet égard, la sous-traitance est trop souvent une véritable activité déguisée et constitue, comme toute activité illégale, une grave atteinte à l'ordre public économique, un danger pour les clients et une concurrence déloyale pour les diplômés.

L'arrêt doit aussi se lire comme un rappel aux engagements des Ordres, notamment ceux de 2012, ayant abouti à une Charte entre les avocats et les experts-comptables, les deux professions constatant que leur monopole, à bien des égards commun, était régulièrement violé. « C'est sur le terrain des entreprises que l'exercice illégal est commun aux deux professions : actes constitutifs de la société, contrats, conseils en droit social et fiscal, comptabilité et établissement des comptes annuels et des déclarations sont proposés sur certains sites. C'est pourquoi nous avons décidé des actions de communication commune à destination de tous les acteurs du secteur entrepreneurial et des actions judiciaires contre les pirates du droit et du chiffre » [\[1\]](#).

La Cour de cassation apporte là une contribution majeure.

---

[1] Ordonnance n° 45-2138, du 19 septembre 1945, portant institution de l'ordre des experts-comptables et réglementant le titre et la profession d'expert-comptable [N° Lexbase : L8059AIC](#).

[2] Cass. crim., 22 février 2022 n° 21-85.594, F-D [N° Lexbase : A06317P3](#).

[3] CA Versailles, 24 janvier 2014, 12/04177 [\[en ligne\]](#).

[4] Dans cet arrêt, le prévenu sera finalement relaxé de ce chef, mais au motif du défaut d'habitude :

« Considérant au demeurant, qu'il n'est pas établi la preuve que Monsieur X... a accompli d'autres actes d'expertise comptable en direction d'un ou plusieurs autres clients, de sorte que la condition de l'habitude stipulée à l'article 2 de l'ordonnance du 19 septembre 1945 précitée, et dont dépend l'infraction d'exercice illégal de la profession d'expert-comptable édictée à l'article 20 de cette même ordonnance n'est pas acquise aux poursuites, de sorte qu'il convient d'infirmier le jugement et de relaxer Monsieur X ».

[5] Cass. crim., 20 décembre 2017, n° 16-83.914, F-D [N° Lexbase : A0733W9Z](#).

[6] CA Aix-en-Provence, 20 octobre 2004, 258114.

[7] Cf. Loi n° 2015-990, du 6 août 2015, pour la croissance, l'activité et l'égalité des chances économiques, dite « Macron », art. 62 [N° Lexbase : L4876KEC](#).

[8] J.-L. Navarro et alii, *Droit comptable*, 2005, p. 45, n°51. »

[9] Loi n° 75-1334, du 31 décembre 1975, relative à la sous-traitance, art. 1 et 2 [N° Lexbase : L5127A8E](#).

[10] Ordonnance n° 45-2138, du 19 septembre 1945, portant institution de l'ordre des experts-comptables et réglementant le titre et la profession d'expert-comptable, art. 20 [N° Lexbase : L8059AIC](#).

[11] M. Brault, *3 questions – La protection du titre d'avocat ou d'expert-comptable*, JCP E, n°30, 26 juillet 2012.

© Reproduction interdite, sauf autorisation écrite préalable