

COMPAGNIE NATIONALE DES EXPERTS COMPTABLES JUDICIAIRES

(Cour de Cassation et Cours d'Appel)

XXIX^e CONGRES NATIONAL

JOURNÉE D'ÉTUDE

sur le thème

**LA COMPTABILITÉ
DANS LA NOUVELLE LÉGISLATION
SUR LA BANQUEROUTE**

(Loi du 25 janvier 1985)

(Cour d'Appel d'Aix)

5 octobre 1990

**COMPTES RENDUS PRECEDEMMENT EDITES
PAR LA COMPAGNIE NATIONALE DES EXPERTS COMPTABLES JUDICIAIRES**

X^e Congrès National : Paris, 25-26 novembre 1971.
Ouvert par M. Touffait, Procureur Général près la Cour de Cassation.
Clôturé par M. Aydalot, Premier Président de la Cour de Cassation.
Rapporteur général M. Garnier, expert agréé par la Cour de Cassation.

L'expert comptable judiciaire et les droits des justiciables.

XI^e Congrès National : Toulouse, 24 novembre 1972.
Sous la présidence de M. Fonade, Conseiller à la Cour de Cassation.

La notion de bilan inexact. (épuisé)

XII^e Congrès National : Angers, 16 novembre 1973.
Sous la présidence de M. Bellet, Président de la 1^{re} Chambre Civile de la Cour de Cassation.

L'évaluation du préjudice de l'individu et de l'entreprise en cas d'accident corporel et de rupture de contrat.

XIII^e Congrès National : La Baule, 4 octobre 1974.
Sous la présidence de M. Olivier, Premier Vice-Président au Tribunal de Grande Instance de Paris.
Rapporteur général M. Amédée-Manesme, expert agréé par la Cour de Cassation.

La nouvelle réglementation de l'expertise judiciaire en matière civile.

XIV^e Congrès National : Grenoble, 21 novembre 1975.
Sous la présidence de M. Touffait, Procureur Général près la Cour de Cassation.
Rapporteur général M. Fournier, expert agréé par la Cour de Cassation.

Les infractions en matière immobilière.

XV^e Congrès National : Nice, 15 octobre 1976.
Sous la présidence de M. Cenac, Président de la Chambre Commerciale de la Cour de Cassation.
Rapporteur général Mlle Doyen, expert agréé par la Cour de Cassation.

La mission de l'expert judiciaire en cas de poursuites du chef de majoration frauduleuse des apports. (épuisé)

XVI^e Congrès National : Reims, 4 novembre 1977.
Sous la présidence de M. Monguilan, Premier Président de la Cour de Cassation.
Rapporteur général M. Clara, expert près la Cour d'Appel de Douai.

Les problèmes posés à l'expert comptable judiciaire devant les irrégularités commises en vue du maintien en activité des entreprises en difficulté.

XVII^e Congrès National : Caen, 3 novembre 1978.
Sous la présidence de M. Chavanon, Procureur Général près la Cour de Cassation.
Rapporteur général M. Ducoroy, expert agréé par la Cour de Cassation.

L'expertise judiciaire en matière d'abus du droit de majorité.

XVIII^e Congrès National : Versailles, 26 octobre 1979.
Sous la présidence de M. Bellet, Premier Président de la Cour de Cassation.
Rapporteur général M. Thorin, expert agréé par la Cour de Cassation.

L'expert comptable judiciaire face aux problèmes posés par les groupes de sociétés.

COMPAGNIE NATIONALE DES EXPERTS COMPTABLES JUDICIAIRES

(Cour de Cassation et Cours d'Appel)

XXIX^e CONGRES NATIONAL

JOURNÉE D'ÉTUDE

sur le thème

**LA COMPTABILITÉ
DANS LA NOUVELLE LÉGISLATION
SUR LA BANQUEROUTE**

(Loi du 25 janvier 1985)

(Cour d'Appel d'Aix)

5 octobre 1990

Sous la présidence de
Monsieur Pierre Bezio
Procureur Général près la Cour de Cassation

La journée d'étude sur le thème

**LA COMPTABILITÉ DANS LA NOUVELLE LÉGISLATION SUR LA BANQUEROUTE
(loi du 25 janvier 1985)**

a été organisée par
Pierre Feuillet

Président de la Compagnie Nationale des Experts Comptables Judiciaires

et le CONSEIL NATIONAL DE LA COMPAGNIE, ainsi composé pour 1990

Présidents d'Honneur	:	Gérard AMEDEV-MANESME (Paris, Versailles)
	:	Paul GRIZIAUX (Amiens, Douai, Reims)
	:	Simone DOYEN (Paris, Versailles)
	:	Pierre DUCOROY (Montpellier, Nîmes)
	:	Félix THORIN (Paris, Versailles)
	:	Madeleine BOUCHON (Paris, Versailles)
	:	Jean CLARA (Amiens, Douai, Reims)
Président	:	Pierre FEUILLET (Paris, Versailles)
Vice-Présidents	:	Adolphe BIOTEAU (Angers)
	:	André DANA (Paris, Versailles)
Secrétaire Général	:	André GAILLARD (Paris, Versailles)
Trésorier National	:	Jean-Jacques JOBERT (Paris, Versailles)
Membres	:	les Présidents des Sections Autonomes :
J. KALPAC (Aix-en-Provence)		J.-P. SEPULCHRE (Nancy, Metz)
M. HAMZAOUÏ (Amiens, Douai, Reims)		J. GEORGIN (Orléans, Poitiers)
B. GERE (Angers)		R. SAINT-JALMES (Paris, Versailles)
M. LATAPY (Bordeaux)		Y. LE BRAS (Rennes)
G. LORENTZ (Colmar)		B. MANSOUX (Riom, Bourges, Limoges)
A. DENIS (Dijon, Besançon)		A.-M. LETHUILLIER-FLORENTIN (Rouen, Caen)
H. ESTEVE (Lyon, Chambéry, Grenoble)		M. AVERSENCQ (Toulouse, Agen, Pau)
M. ALTEIRAC (Montpellier, Nîmes)		

Membres cooptés :

A. BEUDON (Marseille) ; C. BREVAL (Paris, Versailles) ; R. CABY (Lyon, Chambéry, Grenoble) ; Mme DERVAUX (Angers) ; J. FOURCADE (Paris, Versailles) ; P. LECOINTRE (Amiens, Douai, Reims) ; G. MILLET-CORNETTO (Montpellier, Nîmes) ; Mme SAINTE-MARIE (Paris, Versailles) ;

Représentants supplémentaires délégués par les sections groupant plus de 20 membres :

G. CHAPUIS (Dijon, Besançon) ; P. DEBROUCKER et J.-P. MARLAVIN (Amiens, Douai, Reims) ; E. EICHEL et J.-L. NICOT (Paris, Versailles) ; M. ENGELHARD et P. NICOLAI (Aix-en-Provence) ; G. FAVIER et B. ROUVIER (Lyon, Chambéry, Grenoble) ; D. GRADT (Toulouse, Agen, Pau) ; J. LEGOFF (Riom, Bourges, Limoges) ; G. MAURICE (Orléans, Poitiers) ; B. MOUY (Angers) ; R. OMPHALIUS (Nancy, Metz) ; C. PICALET (Rennes) ; A. PROUZET (Montpellier, Nîmes) ; J.-C. TRANCHARD et F. WINDSOR (Rouen, Caen).

et la SECTION AUTONOME AIX-EN-PROVENCE dont le Bureau est ainsi composé :

Président	:	M. Jacques KALJAC
Vice-Président	:	Marc ENGELHARD
Secrétaire	:	Paul NICOLAI
Trésorier	:	Pierre TONONE
Membres	:	Jean AVIER
	:	Henri BENAZETH
	:	Alain BEUDON
	:	Roger CAZALET
	:	Daniel GHIO
	:	Jean JOUVE
	:	Jean-Marie VERRANDO

TABLE DES MATIERES

Allocution de M. Henri Boulard Premier Président de la Cour d'Appel	9
Allocution de M. Pierre Feuillet Président de la Compagnie Nationale	11
Ouverture de la journée d'étude	
Allocution de M. Pierre BEZIO Procureur général près la Cour de Cassation	13
Rapport introductif	
Rapport présenté par M. Claude Bréval Expert près la Cour d'Appel de Paris	15
Essai de définition de la comptabilité	
Rapport présenté par Mme Rolande Berne-Lamontagne Expert près la Cour d'Appel de Paris	21
La comptabilité fictive	
Rapport présenté par M. Henri-Claude Estève Expert près la Cour d'Appel de Lyon	33
La disparition des documents comptables et l'abstention de tenue de toute comptabilité	
Rapport présenté par Mme Anne-Marie Lethuillier-Florentin Expert près la Cour d'Appel de Rouen Expert agréé par la Cour de Cassation	47
Rapport de synthèse	
Rapport présenté par M. Claude Bréval Expert près la Cour d'Appel de Paris Expert agréé par la Cour de Cassation	67
Clôture des travaux	
par M. Pierre Bezio Procureur Général près la Cour de Cassation	75

ALLOCUTION DE M. Henri BOULARD
Premier Président de la Cour d'Appel d'Aix

Au nom de la Cour d'Appel d'AIX-en-PROVENCE, M. le Procureur Général SALAVAGIONE et moi-même souhaitons la bienvenue à Mesdames et Messieurs les Experts-Comptables Judiciaires dans ce Palais de Justice d'AIX-en-PROVENCE, enraciné au cœur de cette ville superbe qui, tout au long de son histoire, a manifesté le plus vif intérêt pour la vie judiciaire.

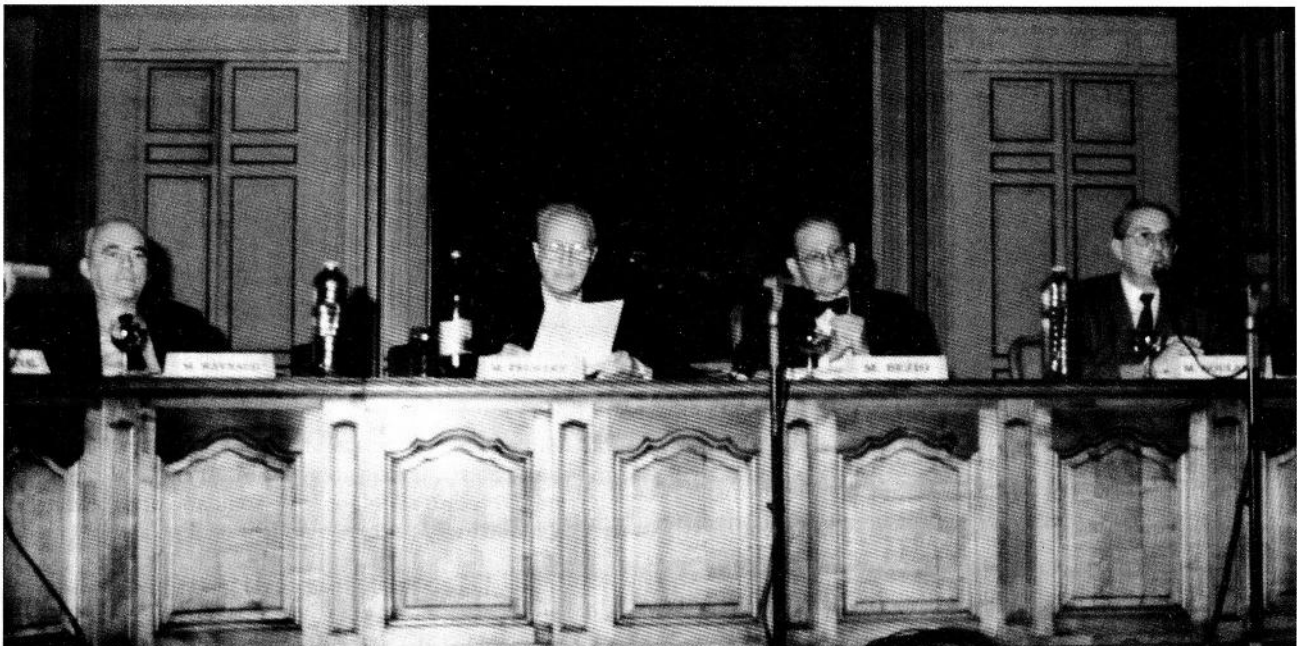
Nous nous réjouissons, Monsieur le Président FEUILLET, que le Conseil National des Experts-Comptables Judiciaires ait choisi notre cité pour y tenir son 29^e Congrès. Nous en sommes d'autant plus honorés que vous nous donnez le grand privilège d'accueillir ici pour la deuxième fois cette année M. Pierre BEZIO, Procureur Général de la Cour de Cassation, qui avait bien voulu assister à l'audience solennelle de notre installation le 6 Février dernier et qui préside aujourd'hui

d'hui votre Congrès. Nous lui exprimons notre respectueuse considération.

Il nous est très agréable de saluer aussi M. Michel RAYNAUD, Avocat Général à la Cour de Cassation, siégeant à la Chambre Commerciale de cette haute juridiction. Il est assurément l'un des meilleurs spécialistes au plan national des questions juridiques qui intéressent votre Compagnie.

Celle-ci se distingue par sa science et sa conscience. Les travaux qui vont débiter dans quelques instants et qui se poursuivront tout au long de cette journée viendront enrichir encore son patrimoine intellectuel. Chacun d'entre nous, j'en suis convaincu, en tirera bénéfice pour une meilleure participation à l'œuvre de justice.

Applaudissements



ALLOCUTION DE M. le PRÉSIDENT PIERRE FEUILLET

Président National de la Compagnie Nationale des Experts Comptables Judiciaires



Monsieur le Premier Président,
Monsieur le Procureur Général,

La Compagnie Nationale des Experts Comptables Judiciaires tient depuis hier son XXIX^{ème} Congrès National.

Elle a le grand honneur de recevoir aujourd'hui en votre Palais de Justice, (Monsieur de Premier Président Boulard), Monsieur le Procureur Général Pierre Bézio, Procureur Général près de la Cour de Cassation.

Je vous remercie vivement Monsieur le Premier Président ainsi que Monsieur le Procureur Général Claude Salvagione de nous l'avoir permis.

Monsieur le Procureur Général Pierre Bézio je voudrais tout d'abord vous remercier pour la spontanéité avec laquelle vous avez accepté de présider notre journée d'étude et la qualité de l'accueil que vous m'avez personnellement, et à plusieurs reprises, réservé.

Il est de coutume que le Président National de notre Compagnie présente la haute personnalité qui a accepté de diriger nos travaux.

Qu'il me soit permis simplement de rappeler qu'originaire de la Haute-Garonne vous avez fait vos études de droit à Toulouse et que si le début de votre carrière s'est déroulé dans le midi (Montpellier, Agen, Castres) vous êtes très vite monté à Paris pour y occuper les postes de Substitut puis de Premier Substitut, de Procureur de la République à Versailles, de Procureur de la République à Bobigny puis d'Avocat Général à la Cour de Cassation enfin de Procureur Général près la Cour de Cassation.

Ce bref rappel d'une carrière exemplaire et combien élogieuse n'était peut être pas indispensable tant sont nombreuses les personnalités et les confrères présents dans cette salle qui vous connaissent bien et vous apprécient.

Je n'ai pu cependant résister au plaisir de le faire.

Monsieur l'Avocat Général Michel Raynaud vous avez bien voulu accepter d'accompagner Monsieur le Procureur Général Pierre Bézio.

Avocat Général à la Chambre Commerciale de la Cour de Cassation que préside Monsieur Roland Defontaine qui présidait nos travaux l'an dernier à Pau,

- Enseignant aux facultés d'Abidjan, de Paris et de Nanterre,
- Magistrat du Parquet et du Siège,

je ne doute pas que votre participation à notre journée d'étude soit pour nous très fructueuse.

Je vous remercie de votre présence et des interventions dont nous pourrions bénéficier tout au long de nos travaux.

Mademoiselle Sylvie Bourgogne doit représenter aujourd'hui la Chancellerie et particulièrement Madame Jacqueline de Guillenchmidt Chef du Bureau du Droit Commercial à la Direction des Affaires Civiles et du Sceau.

Nous savons que la Chancellerie suit toujours avec beaucoup d'attention et d'intérêt nos travaux et nous ne doutons pas que cette année encore, il en soit de même.

Monsieur le Professeur du Pontavice je suis particulièrement heureux de vous recevoir aujourd'hui et ce, à plus d'un titre.

Vous êtes très fidèle à nos Congrès et vous nous apportez votre point de vue toujours particulièrement éclairé.

Vous avez écrit récemment un remarquable article sur le thème de notre Congrès ainsi d'ailleurs que notre Président d'Honneur Félix Thorin.

Nous avons l'occasion de travailler ensemble dans une autre instance nationale à laquelle vous apportez depuis de nombreuses années une collaboration suivie.

Je remercie de leur présence :

- Monsieur Roger Pascal Président de la Conférence des Tribunaux de Commerce,

- Monsieur le Bâtonnier Jean-Claude Leroyer Vice-Président de la Conférence des Bâtonniers qui représente Monsieur le Président Bedel de Buzareingues,

- Messieurs les Présidents Jean-Yves Aubert et Pierre Darrousez qui représenteront successivement l'Institut Français des Praticiens des Procédures Collectives,

- Monsieur Roger Cazalet Vice-Président du Conseil Supérieur de l'Ordre qui représente Monsieur le Président Fournet,

- Monsieur Didier Kling Président du Conseil Régional de Paris des Commissaires aux comptes représentant Monsieur le Président Potdevin,

- Monsieur Max Dusart Président de l'IFEC - UNCC,

- Monsieur Robert Gandur Président de la Compagnie Nationale des Experts Judiciaires en gestion d'entreprise.

Il m'est agréable de saluer également Monsieur Roger Tuffery Vice-Président de la Fédération Nationale des Compagnies d'Experts et Monsieur Michel Brisac Président de l'UCECAP.

Enfin je veux dire à nos Présidents d'Honneur combien je suis heureux de les voir ici aujourd'hui. Ils nous ont fait l'amitié d'être parmi nous et de nous faire bénéficier ainsi de leurs précieux conseils.

Le thème de nos travaux de ce jour "La comptabilité dans la nouvelle législation sur la banqueroute" vous sera présenté par Monsieur Claude Bréval Expert Agréé par la Cour de Cassation, Rapporteur Général qui animera une équipe de trois rapporteurs, Madame Rolande Berne Lamontagne, Monsieur Henri Claude Estève et Madame Anne-Marie

Lethuillier Florentin Experts respectivement près les Cours d'Appel de Paris, de Lyon et de Rouen.

Il s'agit, une fois de plus, d'un sujet difficile, qui a donné lieu à des interprétations diverses sinon divergentes. Je ne doute pas de l'intérêt que vous voudrez bien porter aux exposés qui vont vous être présentés. Je souhaite que vous participiez activement aux débats qui vont suivre. Votre présence nombreuse à nos travaux constitue déjà un témoignage d'intérêt dont je vous remercie.

Monsieur le Procureur Général Bézio je vous laisse le soin, en votre qualité de Président de ce Congrès, d'ouvrir officiellement nos travaux.

Applaudissements

OUVERTURE DU CONGRES

par

M. Pierre BEZIO

Procureur Général près la Cour de Cassation



Monsieur le Président,

En ouvrant ce congrès, vous avez eu, à mon égard, des paroles particulièrement aimables et je mentirai si je ne reconnaissais pas avoir été profondément touché par votre accueil dont la chaleur est, je le sais, sincère. Si comme tous mes collègues, j'appréciais déjà vos éminentes qualités d'expert comptable judiciaire et vos talents de Président de leur compagnie, maintenant je saurais en outre que votre bienveillance et votre indulgence sont extrêmes.

Vous avez souhaité, Monsieur le Président, placer votre congrès annuel sous ma présidence. J'ai accepté sans hésitation, mais avec une témérité qui à la réflexion ne cesse de m'inquiéter car je ne suis pas un spécialiste du droit financier.

Je tente de me rassurer en espérant qu'en me confiant cette présidence vous avez voulu, non pas vous assurer le concours d'un savant exégète de plus, ils sont d'ailleurs suffisamment nombreux à se presser dans cette salle, mais bien marquer que votre mission est partie intégrante de l'autorité judiciaire.

Le juge doit trancher de plus en plus souvent des litiges relevant d'une haute technicité dans les secteurs les plus divers qu'il ne peut évidemment pas tous maîtriser. Il est ainsi conduit à s'adjoindre des spécialistes et la valeur de ceux-ci conditionne la qualité de la justice.

Comment dès lors ne pas se réjouir de constater que des experts judiciaires opérant dans un domaine particulièrement

complexe et sensible, vital à de nombreux égards pour la santé morale et économique de la nation, se réunissent pour accroître leur savoir, dans le souci d'être des partenaires toujours plus efficaces de l'œuvre de justice.

Aussi, suivrai-je avec une très grande attention vos travaux pour le succès desquels je forme des vœux très chaleureux de totale réussite.

L'examen des cas de banqueroute définis par l'alinéa 4 de l'article 197 de la loi du 22 janvier 1985 doit retenir votre attention. A la lecture de ce texte, quatre questions au moins se posent :

- quels documents constituent la comptabilité ?
- que signifient les expressions comptabilité fictive, abstention de tenir toute comptabilité et faire disparaître des documents comptables.

Vos rapporteurs, puis chacun de vous au cours des débats qui suivront la présentation des rapports, serez amenés à apporter des éléments de réponse que je souhaite d'autant plus décisifs que vos interrogations sont également celles des magistrats.

Je cède immédiatement la parole à M. Breval, présentateur du rapport d'introduction auquel incombera en outre la lourde responsabilité d'animer votre congrès.

Applaudissements

RAPPORT INTRODUCTIF

**PRESENTE PAR
CLAUDE BREVAL**

**EXPERT PRES LA COUR D'APPEL DE PARIS
EXPERT AGREE PAR LA COUR DE CASSATION**



Monsieur le Procureur Général
Messieurs les Magistrats
Monsieur le Président
Mes Chers Confrères

Vous êtes venus assister et participer à une journée d'étude sur le thème

LA COMPTABILITÉ DANS LA NOUVELLE LÉGISLATION SUR LA BANQUEROUTE

En vérité, cette appellation n'est plus absolument méritée puisque la réforme de la banqueroute, introduite par la loi du 25 janvier 1985, date maintenant de plus de cinq ans.

Il est cependant fréquent que des appellations de ce genre persistent pendant très longtemps et c'est ainsi que l'on parle encore de "nouveaux francs", bien que cette unité monétaire ait maintenant trente ans, et du "nouveau code de procédure civile", pourtant en vigueur depuis quinze ans environ.

Le Conseil National de notre Compagnie m'a fait l'honneur de me confier la lourde responsabilité d'être le rapporteur général des études de ce Congrès.

Il s'agit en quelque sorte d'une récidive, puisque j'ai déjà tenu ce rôle de rapporteur général, en 1983, lors du Congrès d'Avignon lequel était consacré à l'étude de la notion de cessation des paiements.

Cette récidive comporte en outre une aggravation, sinon d'un délit, au moins du thème, car il est manifeste que, voguant de Charybde en Scylla, la cessation des paiements m'a conduit à la banqueroute.

Le thème de "la nouvelle banqueroute" a déjà été abordé le 30 juin 1986 lors d'une journée d'étude organisée par la Section Autonome de Paris-Versailles à laquelle j'appartiens.

Mais, la réforme avait alors à peine plus d'un an, elle n'était entrée en vigueur que le 1^{er} janvier 1986 en sorte que son application effective ne faisait que commencer et que les décisions de jurisprudence, alors connues, encore très rares, étaient limitées à trois jugements rendus en janvier 1986 par le Tribunal de Grande Instance de Paris.

Plus récemment, le 18 janvier 1989, la Section Autonome de Lyon-Chambéry-Grenoble a consacré une journée d'étude aux "Conséquences des fautes ou insuffisances comptables du chef d'entreprise en difficulté depuis le 1^{er} janvier 1986" et, dans le cadre de ce thème général, a notamment abordé le sujet de la banqueroute, telle que celle-ci résulte de la loi de 1985.

Bien qu'il y ait été assez largement débattu de ce sujet, celui-ci est loin d'être épuisé et, guidé à la fois par son importance et par le souci de tenter de répondre aux multiples interrogations suscitées, notamment, par l'introduction, dans un texte pénal, de l'expression "comptabilité fictive", totalement inconnue jusqu'alors, le Conseil National de notre Compagnie n'a pas hésité à en faire le thème du Congrès qui nous réunit aujourd'hui.

Mais, les sanctions pénales ne constituent qu'une partie des dispositions de la loi du 25 janvier 1985 et, avant d'entreprendre l'étude des principaux cas de banqueroute, il paraît utile de rappeler très rapidement le contenu général de cette loi.

Succédant à la loi du 13 juillet 1967 qui avait organisé le règlement judiciaire et la liquidation des biens, la loi n° 85-98 du 25 janvier 1985 a institué le redressement judiciaire et la liquidation judiciaire des entreprises.

Il ne s'agit pas seulement d'un changement de terminologie mais surtout d'un changement de finalité, car tandis que le règlement judiciaire tendait à apurer la situation d'un commerçant en mesure de proposer un concordat sérieux, le redressement judiciaire est destiné à permettre la sauvegarde de l'entreprise, le maintien de l'activité et de l'emploi et aussi, mais en dernier lieu, l'apurement du passif.

Cette nouvelle législation, qui, contrairement à la précédente, est applicable aux artisans, contient, pour la première fois dans notre Droit, une définition de l'état de cessation des paiements, qui est l'impossibilité de faire face au passif exigible avec l'actif disponible.

La loi réglemente ensuite minutieusement la procédure du redressement judiciaire (qui, en règle générale, comporte une phase d'observation, aboutissant soit à un plan de continuation, soit à la cession de l'entreprise), puis la procédure de la liquidation judiciaire, avant d'en arriver aux sanctions contre les dirigeants.

Certaines de ces sanctions sont de nature civile, patrimoniales ou professionnelles, et d'autres sont de nature pénale,

mais ces dernières sont moins importantes que dans l'ancienne législation, l'un des buts poursuivis par les auteurs de la loi nouvelle étant de "dépénaliser un certain nombre d'agissements".

L'article 182 de cette loi prévoit tout d'abord qu'en cas de redressement judiciaire d'une personne morale, une procédure de redressement judiciaire peut être aussi ouverte à l'égard de tout dirigeant de droit ou de fait qui se trouve dans l'un des six cas prévus.

Les articles 187 à 189 précisent ensuite les cas dans lesquels les commerçants, artisans et dirigeants de personnes morales peuvent être déclarés en faillite personnelle (ce qui leur interdit de diriger ou contrôler toute entreprise) ou faire l'objet d'autres mesures d'interdiction.

Enfin, le titre VII de la loi concerne les sanctions pénales et principalement, "la" banqueroute, terme employé ici au singulier, contrairement aux dispositions antérieures, qui distinguaient deux infractions : la banqueroute simple et la banqueroute frauduleuse. (1)

Les quatre cas de cette banqueroute désormais unique sont définis par l'article 197 de la loi et ils sont les suivants :

"En cas d'ouverture d'une procédure de redressement judiciaire"

"1° Avoir, dans l'intention d'éviter ou de retarder l'ouverture de la procédure de redressement judiciaire, soit fait des achats en vue d'une revente au-dessous du cours, soit employé des moyens ruineux pour se procurer des fonds."

"2° Avoir détourné ou dissimulé tout ou partie de l'actif du débiteur."

"3° Avoir frauduleusement augmenté le passif du débiteur."

"4° Avoir tenu une comptabilité fictive ou fait disparaître des documents comptables de l'entreprise ou de la personne morale ou s'être abstenu de tenir toute comptabilité", cette dernière partie ayant été modifiée par une loi du 30 décembre 1988 qui l'a complétée en ajoutant : "lorsque la loi lui en fait l'obligation".

Compte tenu des variantes, ce texte comporte en réalité au moins sept cas.

Il peut être remarqué que certaines des incriminations de la législation de 1967 ont été abandonnées : il en est ainsi pour les dépenses personnelles ou de maison jugées excessives, la consommation de sommes élevées dans des opérations de pur hasard ou fictives, la récidive dans des faillites ou des liquidations de biens clôturées pour insuffisance d'actif, etc., et, en outre, pour l'omission d'avoir fait la déclaration de cessation des paiements dans les quinze jours de celle-ci ou pour avoir payé un créancier au préjudice de la masse. (Ces faits pouvant toutefois entraîner le prononcé de la faillite personnelle).

D'autres incriminations ont par contre été maintenues : les achats en vue d'une revente au-dessous des cours, les moyens ruineux de se procurer des fonds et l'augmentation frauduleuse du passif notamment. Nous ne les étudierons pas aujourd'hui, puisqu'il ne s'agit pas d'innovations.

Enfin, la nouveauté essentielle, celle qui en tout cas a fait naître les principales difficultés et discussions a consisté à remplacer les anciens cas de banqueroute, pour défaut de tenue d'une comptabilité "conforme aux usages de la profession, eu égard à l'importance de l'entreprise" ou tenue d'une comptabilité "incomplète" ou "irrégulière", par les nouveaux cas :

- de tenue d'une "comptabilité fictive"
- ou d'abstention de tenir "toute comptabilité".

La première difficulté provient de ce qu'il s'agit d'expressions auparavant inconnues et dont on ne peut que déplorer que ni l'origine, ni le sens, ni la portée n'aient été définis dans la loi qui les a créées ou dans l'exposé des travaux qui ont préparé son adoption ou encore au cours des débats parlementaires qui ont précédé celle-ci.

Il est remarquable -et malheureusement regrettable- que des incriminations ainsi formulées en des termes nouveaux, peu clairs et peut-être incomplets, et assorties de sanctions pénales graves (pouvant aller jusqu'à 5 ans d'emprisonnement et 200 000 F d'amende) aient pu être adoptées sans donner lieu à une seule question d'un parlementaire, sans le moindre débat devant l'Assemblée Nationale ou le Sénat et, apparemment, sans que "le législateur" s'y intéresse aucunement.

Nul ne semble avoir songé non plus, lors de la préparation du projet de loi, qu'il pourrait être hautement bénéfique d'y associer les représentants de notre Compagnie Nationale, Compagnie notoirement formée de spécialistes ayant la double qualité de techniciens supérieurs de la comptabilité et de collaborateurs occasionnels de la Justice, et qui, en raison de leur position dans le déroulement de la procédure pénale, seraient inévitablement appelés à être les premiers à affronter les difficultés d'application des dispositions nouvelles.

Avant cette réforme, juristes et praticiens de la comptabilité connaissaient les dividendes fictifs, mais nul d'entre eux n'avait jamais, semble-t-il, associé la fiction à la comptabilité.

D'autre part, en règle générale, l'inexistence totale d'une chose ou d'un concept ne peut bien se définir qu'après avoir d'abord décrit la chose ou le concept en question.

Pour que "l'abstention de toute comptabilité" puisse être efficacement et exactement caractérisée, il aurait donc été hautement souhaitable que le législateur n'omette pas de définir ce qu'est la comptabilité.

Mais, en dépit de ses imperfections, la loi du 25 janvier 1985 est en vigueur actuellement, les Magistrats doivent l'appliquer telle qu'elle est et les Experts Judiciaires doivent rechercher les faits propres à caractériser les infractions telles qu'elles y sont énoncées.

(1) la banqueroute simple étant en outre, à l'égard des Juges appelés à la prononcer, obligatoire dans certains cas et seulement facultative dans d'autres cas.

Pour tenter d'apporter notre contribution à la solution des difficultés nées avec cette loi, nous avons préparé trois rapports, dont le contenu vous sera exposé aujourd'hui.

Vous entendrez tout d'abord Madame Berne-Lamontagne, membre de la section Autonome de Paris-Versailles, qui vous présentera une étude sur "la comptabilité".

Nous n'avons pas perdu de vue le fait qu'une grande partie de ceux qui m'écoutent et qui, tout à l'heure, entendront cette étude, sont de distingués experts-comptables qui, par hypothèse, doivent savoir ce qu'est la comptabilité.

Mais une expérience simple à laquelle chacun peut d'ailleurs mentalement se livrer à l'instant prouve qu'à l'instar de Monsieur Jourdain, qui faisait de la prose sans connaître le sens précis du terme, la réponse faite à une demande de définition de la comptabilité est le plus souvent imprécise et plutôt énumérative que doctrinale.

Notre Cher Confrère et ami, le Président Félix Thorin, a écrit à ce sujet un article, publié dans la "Gazette du Palais" (2) dans lequel, après avoir rappelé l'évolution historique de la notion de comptabilité dans la législation française, jusqu'à son dernier état, résultant de la loi du 30 avril 1983 et de son décret d'application, du 29 novembre 1983, il a conclu que ces derniers textes n'ont, pas plus que les précédents, "défini le concept de comptabilité" et que s'ils ont "codifié un ensemble de techniques pour l'enregistrement et la compréhension des flux essentiels dont l'entreprise est le centre émetteur et récepteur... ils n'ont, apparemment, édicté aucune sanction pénale aux obligations qu'ils ont mises à la charge des commerçants."

Plutôt que d'attendre passivement que le législateur se préoccupe du problème, il nous est apparu préférable, si ce n'est indispensable, de rechercher et proposer nous-mêmes une telle définition, dans l'optique particulière de permettre, grâce à celle-ci, de caractériser ensuite plus aisément les incriminations fondées sur le caractère fictif, la disparition ou l'absence de la comptabilité.

Vous entendrez ensuite un rapport consacré à la première de ces incriminations, c'est-à-dire la tenue d'une "comptabilité fictive", rapport rédigé et qui sera présenté par notre Confrère Henri Estève, Président de la Section Autonome de Lyon-Chambéry-Grenoble.

Puis, Madame Lethuillier-Florentin, Président de la Section Autonome de Rouen-Caen, vous présentera son rapport traitant à la fois de l'abstention de tenue de toute comptabilité et de la disparition des documents comptables.

Je tiens à souligner incidemment que le reproche souvent formulé à l'encontre des dirigeants de divers groupements et concernant l'insuffisance de la participation féminine ne saurait s'appliquer à l'équipe des Confrères rapporteurs, puisque deux de ces Confrères sont, en réalité, des Consœurs.

D'autre part, un Congrès étant, par nature, une réunion de personnes qui délibèrent sur des études ou sur des sujets d'intérêt commun, votre participation est non seulement souhaitée, mais absolument indispensable pour que ce Congrès mérite pleinement son nom.

Une partie du temps disponible sera donc consacrée aux débats, au cours desquels se feront certainement entendre plusieurs intervenants et seront posées des questions auxquelles nous nous efforcerons d'apporter ou de faire apporter les meilleures réponses.

Mais, avant de terminer mon exposé introductif, je tiens à exprimer des remerciements très profonds et ma gratitude envers deux Magistrats, sans l'appui desquels les références jurisprudentielles à la disposition des rapporteurs auraient été des plus rares.

Il m'était en effet apparu que, bien qu'il soit vraisemblable que de nombreuses décisions aient été rendues en la matière qui nous intéresse aujourd'hui, aucune de celles-ci n'avait, à ma connaissance, fait l'objet d'une publication depuis celle d'un Arrêt de la Cour de Paris rendu le 28 juin 1988, tandis que le dernier Jugement publié de la 11^{ème} Chambre du Tribunal de Grande Instance de Paris datait du 20 septembre 1986.

Ayant eu le privilège d'être honoré de sa confiance, alors qu'il occupait un poste de Juge d'Instruction, puis de premier Juge d'Instruction, j'ai pu exposer la difficulté à celui qui préside actuellement l'une des Sections de cette 11^{ème} Chambre, Monsieur le Président Peyrat et, bénéficiant de son amicale bienveillance, obtenir la communication de plusieurs jugements plus récents et, évidemment, inédits.

Encouragé par ce succès, j'ai formulé une demande analogue auprès de Monsieur Estoup, Premier Président de la Cour d'Appel de Versailles, que j'avais pu rencontrer à plusieurs reprises lorsque je présidais la Section Autonome Paris-Versailles. Ce Haut Magistrat a bien voulu également me communiquer plusieurs des Arrêts rendus au sein de sa Cour.

C'est donc grâce à la bienveillance de ces deux Magistrats et à leur appui efficace que les rapporteurs de ce Congrès ont eu la possibilité d'enrichir leur exposé en s'appuyant sur une jurisprudence demeurée inconnue jusqu'à ce jour et en faisant référence à des Jugements ou Arrêts inédits.

Je pense que la Compagnie Nationale tout entière doit leur en être reconnaissante.

J'aurais aimé pouvoir recueillir une jurisprudence encore plus abondante et j'avais à cet effet sollicité aux mêmes fins les Présidents de quelques autres Chambres ayant à appliquer la législation qui sert de thème central à ce Congrès, mais j'ai le regret de n'avoir reçu aucune réponse de leur part.

Je vais maintenant donner la parole au premier des rapporteurs, non sans vous avoir auparavant remercié de l'attention que vous avez bien voulu m'accorder.

Applaudissements

M. le Procureur Général Bézio : Je remercie M. Breal pour ce rapport introductif qui, avec beaucoup de clarté et de compétence situe le thème de ce Congrès.

Je donne la parole à Mme Berne-Lamontagne.

(2) n° des 21-22 avril 1989

ESSAI DE DEFINITION DE LA COMPTABILITE

PRESENTE PAR

ROLANDE BERNE-LAMONTAGNE

EXPERT PRES LA COUR D'APPEL DE PARIS



*LA PREMIERE REGLE DE L'ECONOMIE EST DE TENIR LES
COMPTES
LE PREMIER PAS QUI CONDUIT A LA RUINE EST DE LES
NEGLIGER*

... écrivait Jacques Necker au 18^{ème} siècle.

*Je vous remercie Mesdames et Messieurs les Présidents,
Mesdames, Messieurs mes chers Confrères, de me laisser tenter
pendant quelques instants de réfléchir avec vous sur la pre-
mière partie de cet axiome, laissant à mes deux Confrères le
soin de vous convaincre de la pertinence, toujours actuelle,
de la seconde partie du propos.*

*Les travaux de notre vingt neuvième Congrès sont consacrés,
vous le savez, à l'Etude de*

*"LA COMPTABILITÉ DANS LA NOUVELLE LÉGISLATION SUR
LA BANQUEROUTE"*

*Il apparaît donc d'emblée, dans le cadre de l'application
des dispositions de la loi du 25 janvier 1985, que :*

*... pour SANCTIONNER la tenue d'une comptabilité FICTIVE
ou... l'abstention de tenue de toute COMPTABILITÉ...*

*... il soit préalablement nécessaire de définir, ou peut-être...
(et d'une manière moins présomptueuse)... de délimiter la
notion de comptabilité.*

La première réflexion qui s'impose à l'esprit est donc :

QU'EST CE QUE LA COMPTABILITÉ ?

*Dans le langage courant, la comptabilité apparaît comme
étant un ensemble de documents, pièces et états, comportant
des chiffres dans un ordre qui se veut généralement le plus
rationnel possible.*

Mais que dit le plan COMPTABLE ?

*Le plan comptable élaboré par le Conseil National de la
Comptabilité, approuvé le 27 avril 1982 par Arrêté du
Ministre de l'Economie et des Finances, complété et modifié
le 9 décembre 1986 par Arrêté du Ministre chargé des
finances et de la privatisation donne de la comptabilité et à
titre d'introduction la définition suivante :*

Je cite :

*D'une manière générale, la comptabilité est un système
d'organisation de l'information financière permettant :*

- de saisir, classer, enregistrer des données de bases chiffrées

*- de fournir, après traitement approprié, un ensemble d'in-
formations conforme aux besoins des divers utilisateurs
intéressés*

*Le plan comptable précise en outre, et je cite toujours :
... Pour garantir la qualité et la compréhension de l'infor-
mation, toute comptabilité implique :*

- 1. le respect de principes,*
- 2. une organisation répondant aux exigences de contrôle
et de vérification,*
- 3. la mise en œuvre de méthodes et de procédures,*
- 4. l'utilisation d'une terminologie commune.*

On retiendra donc quatre idées maîtresses :

*LES PRINCIPES, L'ORGANISATION, LES MÉTHODES,
LA TERMINOLOGIE.*

*Mais, à l'inverse de la situation antérieure qui voulait que
le Plan Comptable 1957 ait un caractère de RECOMMAN-
DATION, les principes ainsi édictés par le plan comptable
1982 ont -aux termes de l'arrêté du 27 avril 1982 - un carac-
tère OBLIGATOIRE.*

*Il ne vous aura toutefois pas échappé, comme à moi-même,
que les dispositions ainsi édictées par le PLAN COMPTABLE
GÉNÉRAL 1982 ne sont pas, ... ou qu'imparfaitement, reprises
dans le CODE DE COMMERCE,...*

A ce sujet, je voudrais faire ici une première observation :

*Le Code de Commerce est, on le sait, très fortement imprégné
des principes fondamentaux de la IV^{ème} DIRECTIVE EURO-
PÉENNE du 25 juillet 1978.*

*Or, ainsi que l'a abondamment souligné Monsieur le
Président Feuillet dans un article extrêmement documenté,
paru en Mai 1984 sur LES PETITES AFFICHES, ... on constate
que, très paradoxalement, l'application de la 4^{ème} Directive à
la réglementation française a d'abord donné lieu à l'Arrêté
du 27 avril 1982 concernant le PLAN COMPTABLE GÉNÉRAL
puis à la Loi du 30 avril 1983 et à son Décret d'application
du 29 novembre 1983, alors que l'ordre logique eût été que
la loi comptable et son décret d'application précédassent l'ar-
rêté concernant le PLAN COMPTABLE.*

*Mais essayons tout de même de mieux comprendre, en nous
aventurant un bref instant sur le terrain du droit commu-
nautaire pour rappeler ce qu'est une DIRECTIVE...*

*... la DIRECTIVE est, comme le Règlement, la Décision, la
Recommandation et l'Avis, l'une des règles juridiques éma-
nant des instructions communautaires.*

A ce titre, elle a pour effet de lier tout état membre destinataire quant au résultat à atteindre. Ne s'attachant qu'au RÉSULTAT elle laisse aux instances nationales, la compétence pour imposer la FORME et les MOYENS.

Mais, à peine de RECOURS en MANQUEMENT l'état Membre doit prendre toute disposition pour exécuter la DIRECTIVE dans le délai de mise en œuvre et l'introduire dans le droit national. Il appartient donc aux Etats Membres de mettre leur droit en conformité avec ces dispositions.

Et j'en reviens à mon propos...

C'est évidemment ce qui a été fait en France, à ceci près que notre esprit latin nous a conduits à faire que l'Arrêté ait précédé la Loi et se soit en quelque sorte, imposé à elle.

Ceci expliquant peut-être cela, là est vraisemblablement la raison pour laquelle la Loi n° 83-353 du 30 avril 1983, à laquelle il sera fréquemment fait référence au long des travaux de cette journée s'est inspirée du PLAN COMPTABLE révisé qui l'avait précédée et a voulu adapter les anciens articles 8 et 9 du CODE DE COMMERCE aux nouveaux libellés et aux nouvelles pratiques dans l'enregistrement des faits comptables.

Mais les textes des Lois nouvelles sont imprimés avant que n'ait séché l'encre des précédents, c'est pourquoi je garderai en dernière impertinence et pour la fin du présent exposé, les réflexions que m'inspirent les dispositions de la Loi n° 89-1008 du 31 décembre 1989 concernant les comptabilités SUPERSIMPLIFIÉES.

Pour l'heure, je me bornerai à constater que la Loi du 30 avril 1983 n'a fait elle-même que poser les principes comptables applicables aux Commerçants, en laissant au Décret d'application la tâche de dresser la liste des livres et documents comptables qu'il est fait obligation de tenir.

CE SERA DONC LA PREMIERE PARTIE DE MON EXPOSE.

MAIS POURQUOI CES STRUCTURES ?

S'agissant de l'enregistrement de faits passés, présents, voire même futurs, on peut se poser la question

... QUELLE EST LA FINALITÉ DE LA COMPTABILITÉ ?

et ce sera la SECONDE PARTIE DE MON EXPOSÉ.

Enfin, constatant que :

... la tenue d'une "COMPTABILITÉ FICTIVE"

... ou l'abstention de tenue de "TOUTE COMPTABILITÉ" SONT dans le cadre des dispositions de la Loi du 25 janvier 1985 DEUX des éléments constitutifs du délit de BANQUE-ROUTE, on ne peut que s'interroger sur la nature des manquements ou déviations aux obligations précédemment définies,

et ce sera la TROISIEME PARTIE DE MON DEVELOPPEMENT :

COMMENT ET POURQUOI... QUI...
VA FAIRE, OU NE PAS FAIRE,.. QUOI ?

I QU'EST-CE QUE LA COMPTABILITÉ ?

Il n'est pas dans l'esprit du présent propos de faire une analyse exhaustive de tous les aspects de la comptabilité, mais bien plutôt de tenter de procéder, par l'étude des textes existants, à une synthèse d'ensemble permettant de fixer les esprits sur le concept de COMPTABILITÉ, dans le cadre des travaux de notre 29^{me} Congrès, c'est-à-dire au regard des dispositions de la Loi 85-98 du 25 janvier 1985 et plus particulièrement par référence à l'alinéa 4 de son article 197.

A ce titre, il sera procédé successivement, mais rassurez-vous succinctement, à un rappel des principes comptables édictés...

- d'une part, par le Plan comptable général de 1982
- ensuite, par le Code de commerce

1° Analyse succincte des prescriptions édictées par le Plan Comptable Général de 1982

Le Plan Comptable Général est un ensemble de règles et modalités permettant de remplir correctement les fonctions comptables.

A ce titre il regroupe, vous le savez, sous ses trois titres généraux :

- LES DISPOSITIONS GÉNÉRALES (TITRE I)
- LA COMPTABILITÉ GÉNÉRALE (TITRE II)
- LA COMPTABILITÉ ANALYTIQUE (TITRE III)

Etant rappelé que :

- Les DISPOSITIONS GÉNÉRALES sont définies au titre I comme comprenant :

- L'analyse de principes généraux : (prudence, régularité et sincérité)
- Les dispositions relatives à la normalisation comptable : (notamment amélioration, compréhension et contrôle de la comptabilité)
- Les dispositions relatives à l'organisation de la Comptabilité : (notamment obligation de l'existence d'un plan de comptes, les supports comptables et les procédures de traitement)
- Enfin les dispositions relatives à l'utilisation de traitements informatisés

- La COMPTABILITÉ GÉNÉRALE, est définie au TITRE II comme devant faire apparaître périodiquement :

- la SITUATION ACTIVE et PASSIVE du patrimoine de l'entreprise
- le RÉSULTAT de la période considérée

Enfin, et sous le titre III, la COMPTABILITÉ ANALYTIQUE, est définie comme ayant pour objet :

- la CONNAISSANCE des comptes d'exploitation de l'entreprise
- l'EVALUATION de certains éléments du patrimoine
- l'EXPLICATION des résultats

Après cette brève analyse des prescriptions édictées par le Plan Comptable 1982, abordons, si vous le voulez bien, le 2^e de mon propos "QU'EST CE QUE LA COMPTABILITÉ?" et entreprenons à ce titre :

2° Analyse succincte des principes et obligations comptables édictées par le CODE DE COMMERCE :

L'Article 8 du Code de Commerce (Loi n° 83-353 du 30 avril 1983) dispose que,

"Toute personne physique ou morale ayant la qualité de commerçant doit procéder à l'enregistrement comptable des mouvements affectant le patrimoine de son entreprise. ces mouvements sont enregistrés chronologiquement.

Elle doit contrôler par inventaire, et au moins une fois tous les douze mois, l'existence et la valeur des éléments actifs et passifs du patrimoine de l'entreprise.

Elle doit établir les comptes annuels à la clôture de l'exercice au vu des enregistrements comptables et de l'inventaire. Ces comptes annuels comprennent le bilan, le compte de résultat et une annexe : ils forment un tout indissociable."

Vous avez déjà relevé que les énonciations ainsi contenues dans la Loi n° 83-353 du 30 avril 1983 ne sont qu'ÉNUMÉRATIVES et non DESCRIPTIVES, et n'imposent d'aucune manière, la tenue de livres obligatoires qu'au surplus elles ne DÉCRIVENT PAS.

Il semble donc qu'en s'abstenant ainsi de poser le principe d'une quelconque sanction du non-respect des obligations comptables énoncées, la Loi du 30 avril 1983 se soit apparemment, et bien plutôt, limitée à définir d'une manière minimale la nature de ces obligations et les a recensées de la manière suivante :

- OBLIGATION d'enregistrer tout mouvement affectant le patrimoine de l'entreprise (COMPTABILITÉ GÉNÉRALE)

- OBLIGATION de s'assurer périodiquement de l'existence et de la valeur des éléments actifs et passifs qui le composent (INVENTAIRE)

- OBLIGATION d'établir les comptes annuels en conformité avec les impératifs traditionnels (RÉGULARITÉ ET SINCÉRITÉ)

Les obligations d'ordre purement formel sont quant à elles, je le rappelle, rejetées dans le décret d'application n° 83-1020 du 29 novembre 1983 traitant des obligations comptables des Commerçants et de certaines sociétés et portant description, dans son article 2 de la nature des livres qu'il est fait obligation aux commerçants de tenir.

Je n'évoquerai, que pour mémoire, le document visé à l'Article 1 du décret décrivant les procédures et l'organisation comptable nécessaire à la compréhension du système de traitement.,

... en invitant d'ailleurs celui d'entre-nous qui n'a jamais péché contre ce premier... commandement... à jeter la première pierre!...

Pour la suite de mon exposé je rappellerai donc, successivement :

- dans un premier temps quelles sont les OBLIGATIONS LÉGALES et les PRINCIPES FONDAMENTAUX CODIFIÉS sous les articles 8 et 17 du Code de Commerce et PROVENANT DE LA LOI N° 83-353 du 30 avril 1983 relative à la mise en harmonie des obligations comptables des commerçants et de certaines sociétés avec la IV^{ème} DIRECTIVE adoptée par le Conseil des Communautés européennes le 25 juillet 1978 (ceci, bien sûr, sous réserve des dispositions de la Loi n° 89-1008 du 31 décembre 1989),

- dans un second temps quelles sont les DISPOSITIONS RÉGLEMENTAIRES prises en application des articles 8 à 17 ci-dessus, par LE DÉCRET N° 83-1020 du 29 novembre 1983, et les obligations d'ordre formel imposées aux commerçants et à certaines sociétés.

Cette distinction entre OBLIGATIONS LÉGALES et DISPOSITIONS RÉGLEMENTAIRES, revêt, vous le verrez dans la suite de cet exposé, une importance capitale au regard de la Loi du 25 janvier 1985, et plus particulièrement de l'alinéa 4 de l'article 197.

Quels sont les principes comptables fondamentaux codifiés sous les articles 8 à 17 du code de commerce ? Ou quelles sont les obligations légales ?

La présentation des résultats issus de la comptabilité se fonde sur des conventions encore appelées "PRINCIPES COMPTABLES" dont il semble une évidence de dire que le respect, est l'un des éléments de la sincérité des comptes.

Pour reprendre, si vous le permettez, mes références bibliques, je considère que, comme les péchés capitaux (sources de tous les autres), ils sont au nombre de SEPT :

1. Le principe fondamental de CLARTÉ, sur lequel je vais revenir,

2. Le principe de CONTINUITÉ DE L'EXPLOITATION (Article 14 du Code de Commerce, et aussi, premier principe

retenu par la 4^{ème} Directive dans la section 7 relative aux règles d'évaluation),

3. Le principe d'INDÉPENDANCE DES EXERCICES (Articles 8 et 9 du Code de Commerce faisant obligation de clôturer annuellement les comptes, et aussi Article 31-1 de la 4^{ème} Directive, dont la rédaction est quasiment celle retenue par la Loi comptable),

4. Le principe du NOMINALISME plus simplement dit du COUT HISTORIQUE (Article 12 du Code de Commerce faisant obligation d'enregistrer les biens acquis à leur coût d'acquisition, et aussi article 12 de la 4^{ème} Directive),

5. Le principe de PRUDENCE (Article 14 du Code de Commerce, principe également nettement formulé par la Directive communautaire),

6. Le principe de l'IMAGE FIDÈLE consacrant le principe de la PRÉÉMINENCE de la RÉALITÉ sur l'APPARENCE, (alinéas 4 - 5 - 6 de l'Article 9 du Code de Commerce, et aussi articles 2 et 3 de la 4^{ème} Directive),

7. Le principe de l'INTANGIBILITÉ du bilan d'ouverture, ou de "PERMANENCE des MÉTHODES", (Article 11 du Code de Commerce, et aussi article 31-1 b de la 4^{ème} Directive).

Et je reviens un bref instant sur le principe fondamental de CLARTÉ, pour rappeler - citant toujours Mr le Président Feuillet... "qu'il explique et justifie la réglementation des comptes et plus particulièrement, leur structure tripartite : BILAN, COMPTE DE RÉSULTAT ET ANNEXE" (Article paru fin 1989 dans l'ouvrage du CREDA "Le Commissariat aux Comptes : Renforcement, ou dérive ?" CHAPITRE V - "LE CONTRÔLE LÉGAL DES COMPTES ET LA COMMUNAUTÉ ÉCONOMIQUE EUROPÉENNE" - Tome 2 p. 685 à 705)

C'est ainsi que, bien qu'un tel principe ne soit pas explicitement repris dans la Loi comptable, les conséquences n'en soient pas moins consacrées par le Code de Commerce qui, dans ses articles 9 à 13 fait obligation de faire ressortir au bilan, les capitaux propres (Article 9) puis évoque le seuil de signification (Article 10) et en exprime enfin et expressément à l'article 13, d'une part sous l'alinéa 2 l'interdiction de compensation, et, d'autre part, sous l'alinéa 3, l'obligation de continuité comptable.

Le décret d'application du 29 novembre 1983 vient même, et surabondamment en quelque sorte, consacrer également les conséquences du principe de CLARTÉ, en visant - dès son article 1 - la tenue d'un document décrivant les procédures, et dont l'existence vient d'être évoquée.

Comme l'exprimait Mr le Président Feuillet, toujours dans ce même article paru sous sa plume en Mai 1984 ...et je le cite encore...

... "la clarté est un élément de sincérité, la confusion dans la présentation des comptes étant rarement fortuite"...

...j'ajouterai même, qu'il me le permette,

... INNOCENTE !

parce que je suis certainement moins indulgente que lui.

Ceci, nous conduit donc tout naturellement au rappel des

Obligations réglementaires d'ordre formel édictées par le décret n° 83-1020 du 29 novembre 1983

Là est, je crois, la partie la plus périlleuse de l'exposé, dès lors qu'elle doit répondre à la double nécessité de l'exhaustivité et de la concision.

Je vais donc tenter l'épreuve en indiquant mes sources

- Tout d'abord et bien évidemment le Code de Commerce et le Plan Comptable

- Ensuite, l'ouvrage de Monsieur le professeur Alain Viandier, "LE DROIT COMPTABLE"

QUELS SONT DONC CES DOCUMENTS COMPTABLES OBLIGATOIRES ?

Mr le professeur Viandier les définit comme représentant le "Noyau de base de toute comptabilité" et constituant le standard minimum auquel doivent se soumettre les entreprises.

En excluant de mon propos le fameux document décrivant les procédures visées à l'alinéa 1 du décret du 29 novembre 1983 et envers lequel vous avez déjà compris que j'observais une prudente réserve, j'ai relevé que l'auteur regroupait ces documents obligatoires en quatre types dont trois sont exigés par le droit comptable, le dernier relevant du droit fiscal, d'où l'appellation de "DOCUMENTS FISCAUX".

Les types de documents exigés par le droit comptable, sont donc :

- les livres,
- les documents de synthèse,
- les pièces justificatives,

1. LES LIVRES :

Ces livres dits de commerce constituent les registres indispensables à la connaissance des faits comptables de l'entreprise.

Ils ont toujours joui d'une grande considération, jadis consacrée par les Articles 8 et 9 du Code de Commerce, aujourd'hui définis par les Articles 2 à 5 du Décret du 29 novembre 1983.

Ces livres sont :

- LE LIVRE JOURNAL, constituant, permettez-moi cette référence à l'informatique, le "disque dur" de l'Entreprise.

- LE GRAND LIVRE, qui permettra le regroupement par nature des opérations enregistrées

- LE LIVRE D'INVENTAIRE, lequel, aux termes de l'article 6 du décret du 29 novembre 1983, accueillera obligatoirement :

- le bilan, le compte de résultat et l'annexe (alinéa 3)
- les autres données d'inventaire (alinéa 2)

2. LES DOCUMENTS DE SYNTHÈSE :

Suivant la terminologie du plan comptable, ces documents sont, rappelons-le, définis comme "DES ÉTATS PÉRIODIQUES PRÉSENTANT LA SITUATION ET LES RÉSULTATS DE L'ENTREPRISE, COMPRENANT AU MOINS LE BILAN, LE COMPTE DE RÉSULTAT ET L'ANNEXE"

(cf P.C.G. pages I.29 et II-61 et Code de Commerce article 8, aliéna 3).

Ayant nommé ces documents, peut-être n'est-il pas superflu, ne serait-ce que pour notre satisfaction professionnelle, de nous attarder un instant à rappeler brièvement ce qu'ils sont :

QU'EST-CE QUE LE BILAN ?

Mr Alain Viandier le définit comme étant la situation des droits et obligations de l'entreprise.

Le plan comptable général (p. I-20) le définit comme "L'ÉTAT DES ÉLÉMENTS ACTIFS ET DES ÉLÉMENTS PASSIFS ET DE LEUR DIFFÉRENCE QUI CORRESPOND AUX CAPITAUX PROPRES".

L'alinéa 1^{er} de l'article 9 du Code de Commerce sans définir ce qu'est le bilan, s'appuie sur la définition même du Plan Comptable pour préciser que le BILAN devra décrire, séparément les "éléments actifs et passifs de l'entreprise et faire apparaître, de façon distincte, les capitaux propres".

QU'EST-CE QUE LE COMPTE DE RÉSULTAT ?

Il résulte de la fusion des anciens comptes d'exploitation générale et des comptes de pertes et profits.

Etabli à partir des comptes généraux de gestion, il doit distinguer pour une année déterminée, les mouvements de

charges et les mouvements de produits, le solde provenant de ces mouvements étant justement dégagé par le compte de résultat. (Confer. P.C.G.).

ENFIN, QU'EST-CE QUE L'ANNEXE ?

Aux termes de l'alinéa 3 de l'article 9 du Code de Commerce, l'annexe est un document qui "COMPLETE ET COMMENTE L'INFORMATION DONNÉE PAR LE BILAN ET LE COMPTE DE RÉSULTAT". C'est donc une sorte de "MODE D'EMPLOI" comportant toutes les explications nécessaires à une meilleure compréhension des autres documents de synthèse.

Après avoir brièvement rappelé ce que sont :

- les livres
- les documents de synthèse

Voyons maintenant le 3^{ème} type de documents que sont :

3. LES PIÈCES JUSTIFICATIVES :

Comme l'exprime joliment Mr Alain Viandier, le comptable ...N'EST PAS UN POÈTE...

Il exigera donc des pièces de références servant de support aux opérations qu'il a pour charge de constater.

- ces pièces pourront être internes à l'entreprise (telles les fiches de paye ou de stock)

- elles seront encore plus fréquemment externes et constituées de correspondances, contrats, factures.

Il apparaît donc que l'ensemble des cadres ainsi défini, met en lumière l'idée de COHÉRENCE et de COHÉSION, de telle sorte que les règles formelles énoncées au Décret du 29 novembre 1983, permettent l'élaboration d'un ENSEMBLE HOMOGENE, qui satisfasse à l'obligation essentielle de CLARTÉ, déjà citée.

Je reprendrai à mon compte, et pour illustrer mon propos une idée originale de Monsieur le Rapporteur général, exprimée en ces termes :

...UN TAS DE BRIQUES NE CONSTITUE PAS UN MUR...

et j'y ajouterai, s'il le veut bien que ...

... CECI IMPLIQUE QUE LE COMPTABLE SE DOIT A TOUT LE MOINS D'ÊTRE AUSSI ...MAÇON

Force toutefois est de rappeler que cet ensemble tel que je viens d'essayer de le décrire et qui constitue ce que l'on pourrait appeler "LA LOI COMPTABLE", s'il définit des critères, des obligations, des moyens et les buts poursuivis, ne prévoit, en revanche, aucune sanction pour celui qui s'en écarterait.

Il a fallu, en fait, attendre la Loi du 25 janvier 1985 relative à ce qu'il est encore d'usage d'appeler "le nouveau régime de la FAILLITE", et notamment l'alinéa 4 de l'article 197, pour trouver

*...qu'avoir tenu une COMPTABILITÉ FICTIVE
... OU S'ETRE ABSTENU DE TENIR TOUTE COMPTABILITÉ*

• *pouvait être sanctionné du DÉLIT DE BANQUEROUTE, à condition bien sûr qu'une procédure de redressement judiciaire ait été ouverte*

...Mais on observe, cette fois, qu'il n'est aucunement fait référence aux dispositions de la Loi du 30 avril 1983 (ni à son décret d'application) décrivant, je le rappelle :

- *la première, la nature des obligations comptables,*
- *le second, les documents qu'il est fait obligation de tenir.*

Et ce vecteur manque...

En effet, la loi pénale étant d'application stricte, il apparaît qu'il eût été à tout le moins souhaitable - pour ne pas dire nécessaire que - dès 1985 - on évoquât à titre de référence - la Loi de 1983 pour lever toute ambiguïté sur l'interprétation des concepts :

*DE TENUE D'UNE COMPTABILITÉ FICTIVE
ou
DE L'ABSTENTION DE TENUE DE TOUTE COMPTABILITÉ*

Mes confrères vous exposeront, dans la suite de nos travaux, qu'on ne peut apparemment que s'interroger sur le point de savoir s'il s'agit

*...D'UNE OMISSION PURE ET SIMPLE
OU D'UN SILENCE VOLONTAIRE...*

Ils vous diront que la consultation des débats parlementaires préalables à l'adoption de la Loi, ne nous a pas davantage renseignés sur les intentions des parlementaires, ou du Législateur, en ce domaine.

Ceci n'est évidemment pas sans conséquence, et je n'évoquerai que pour l'exemple, les interprétations différentes des juridictions :

*En effet,
- La Jurisprudence de la 11^{ème} Chambre Correctionnelle de Paris, tend, semble-t-il à privilégier la recherche de la BONNE OU DE LA MAUVAISE FOI du prévenu en considérant celui qui a sciemment refusé d'inscrire des faits ordinaires et très simples de son exploitation,*

... comme n'ayant PAS TENU DE COMPTABILITÉ.

En revanche, la 9^{ème} Chambre des Appels correctionnels de la Cour d'Appel de Paris, a, quant à elle, et dans deux arrêts en date des 14 et 28 juin 1988 tendu à PRIVILÉGIER la tenue

correcte des livres et documents comptables visés dans le décret du 29 novembre 1983.

Il est intéressant de constater qu'il s'agit là de deux des rares décisions qui "apprécient" l'absence de tenue de toute comptabilité par référence aux obligations définies au Décret précité, puisque la 9^{ème} Chambre a en effet étendu sa sévérité jusqu'à l'application de l'Article 2 du décret qui vise la tenue du livre journal, du grand livre et du livre d'inventaire, en évoquant même le "fameux" document décrivant les procédures et l'organisation comptables prévu à l'Article 1 du décret du 29 novembre 1983 (Arrêts Fauconnier et Plee (Gaz. Palais 14 et 15 octobre 1988 Note J.P. Marchi).

Je laisse à mes confrères la difficile tâche de vous livrer le produit de leurs réflexions et de leurs travaux sur les contours de cette pensée, et j'en viens à la seconde partie de mon exposé :

II QUELLE EST LA FINALITÉ DE LA COMPTABILITÉ ?

Ne doit-on ainsi répondre aux obligations légales édictées par le Code de Commerce que dans le seul but d'échapper aux sanctions rappelées il y a quelques instants et considérer ainsi la comptabilité comme devant être exclusivement... NORMATIVE, c'est-à-dire avoir pour vocation unique de se rapprocher le plus possible des prescriptions de la Loi du 30 avril 1983 et de son décret d'application du 29 novembre 1983 ?

Bien qu'ESSENTIEL, cela m'apparaît dans le même temps RESTRICTIF.

C'est pourquoi, même si cela devait quelque peu nous éloigner du propos de ce jour, il me semblerait... mal placer le concept de comptabilité en ne l'apprécient qu'au regard de cette seule obligation, sans réfléchir un instant sur ses autres motivations.

Quelles peuvent-être ces autres motivations ?

Je citerai, à titre d'exemple, et sans que cette énumération soit nécessairement limitative :

Que l'on peut considérer qu'il existe :

Une comptabilité ... PREUVE

Une comptabilité ... OUTIL

Enfin une comptabilité... SUPPORT D'INFORMATION

LA COMPTABILITÉ PREUVE ?

CERTES oui, mais à l'égard de qui ?

- L'ÉTAT d'abord...

A ce titre la comptabilité sera destinée à mettre en œuvre, (avec tous les inconvénients que l'on sait) un certain nombre de prescriptions sanctionnées par des lois spécifiques (problème des provisions déductibles, des réserves réglementées, etc...)

- LES TIERS ensuite :

Rappelons, en effet, qu'aux termes de l'Article 17 du Code de Commerce la comptabilité régulièrement tenue peut être admise en justice pour faire preuve entre commerçants pour

... FAITS DE COMMERCE

Enfin, la comptabilité peut également être la simple relation de faits d'ordre purement financiers, comptabilité suivie par les Associations, les commerçants de détail, voire

LA COMPTABILITÉ "OUTIL" ?

La comptabilité OUTIL que j'appellerai également de GESTION devra s'adapter à l'importance de chaque entreprise et au souci de chaque commerçant ou dirigeant d'entreprise de suivre un certain nombre d'agrégats propres à la nature spécifique de son exploitation et à sa conception de la gestion.

On rejoint là, bien sûr, les idées de COMPTABILITÉ ANALYTIQUE ou de COMPTABILITÉ BUDGÉTAIRE.

Il est intéressant de constater d'ailleurs que ces différents aspects n'ont pas échappé aux Anglo-Saxons lesquels distinguent sous les termes :

- "FINANCIAL ACCOUNTING" et
- "MANAGEMENT ACCOUNTING"

ce que le Plan comptable français appelle :

COMPTABILITÉ GÉNÉRALE et COMPTABILITÉ ANALYTIQUE

Bien évidemment ces deux aspects de la comptabilité puiseront leurs renseignements aux mêmes sources, étant précisé :

- que la comptabilité FINANCIÈRE peut être considérée comme le procédé retenu pour la présentation des informations à l'usage de groupes EXTÉRIEURS. En ceci elle se réfèrera aux ÉVÉNEMENTS PASSÉS.

- qu'en revanche la comptabilité DE GESTION peut apparaître comme étant le procédé retenu pour la présentation des informations à l'usage des utilisateurs INTERNES en permettant par référence au passé de prendre et d'orienter les décisions de gestion pour L'AVENIR.

J'évoquerai enfin et comme dernière finalité de la comptabilité...

LA COMPTABILITÉ SUPPORT D'INFORMATION ?

Il est fait ici appel à la notion de "DESTINATAIRES" de l'information lesquels peuvent être :

- tout d'abord le ou les PROPRIÉTAIRES de l'entreprise (Exploitant ou actionnaires)

- ensuite les TIERS que je baptiserai internes ou externes à l'entreprise, et notamment :

pour ceux directement concernés de l'intérieur de l'entreprise, je pense ici aux partenaires sociaux et plus particulièrement aux salariés,

pour ceux considérés comme extérieurs à l'entreprise, je citerai :

- les FOURNISSEURS

- les BANQUIERS

- les CLIENTS

- et peut-être aurais-je dû commencer par rappeler ce "partenaire important", l'ÉTAT.

Enfin, on peut faire référence à d'autres partenaires de l'entreprise, en évoquant ici :

- les co-contractants intervenant notamment à l'occasion d'opérations entraînant l'octroi de garanties.

- voire même les syndicats professionnels ou les associations d'usagers.

Toutes ces notions convergent, on le voit, vers un même pôle, démontrant ainsi la vocation "ÉCONOMIQUE" de plus en plus évidente de la comptabilité.

Dans un passionnant article paru à la GAZETTE DU PALAIS (22 avril 1989), Monsieur le Président THORIN, retraçait l'évolution de la doctrine comptable en relatant d'abord les doctrines à base juridique, puis... (et j'ai cru discerner que ces dernières avaient sa faveur), les doctrines à base économique.

Je le cite :

"La comptabilité n'a pas pour mission de reproduire la réalité de la vie de l'entreprise dans sa plénitude. Cette réalité est nécessairement complexe et mouvante. Elle ne peut être exclusivement juridique ou économique. Elle est à la fois juridique, économique et... administrative."

Il ajoute qu'une quasi unanimité semble actuellement se faire parmi les auteurs comptables pour définir la comptabilité comme étant la technique qui a pour but de MESURER les mouvements des VALEURS.

On rejoint là l'idée qui lui a été chère depuis son "entrée dans la carrière" par l'étude extrêmement savante qu'il avait faite de... LA NOTION DE FLUX EN COMPTABILITÉ...

Me référant également aux travaux du Congrès National des Experts Comptables de septembre 1981, j'ai aussi relevé que Monsieur le professeur PEROCHON posait déjà pour prin

cipe, (et dès avant l'Arrêté du 27 août 1982, approuvant le P.C.G. qui devait être rendu obligatoire à toute entreprise), le glissement du ... JURIDIQUE vers l'ÉCONOMIQUE ... et considérait comme un renforcement de l'approche économique trois des principes fondamentaux des nouvelles structures :

*l'INDÉPENDANCE des exercices
la CONSTANCE des méthodes d'évaluation
la CONTINUITÉ d'exploitation*

Enfin dans l'introduction de sa présentation du Plan comptable français, Monsieur le Professeur PEROCHON définissait comme suit la FINALITÉ de la comptabilité :

Je le cite :

"La comptabilité a comme finalité essentielle l'information interne ou externe à l'entreprise"

On rejoint toujours et encore la notion "D'IMAGE FIDÈLE" dominant les autres dispositions de la 4^{ème} Directive et introduite dans la présentation des comptes annuels, laquelle notion on le sait a créé quelque tumulte dans les esprits, notamment lorsqu'elle s'est trouvée placée en contradiction avec le principe de "PRUDENCE".

Mais je m'égare !...

... et d'ailleurs je suis sûre qu'il vous est déjà apparu que de demander à un EXPERT-COMPTABLE de parler de... COMPTABILITÉ était extrêmement dangereux...

En effet :

Si paraphrasant Monsieur le Rapporteur général... je rappelle que

... l'EXPERT COMPTABLE pratique quotidiennement la COMPTABILITÉ... comme Monsieur JOURDAIN... la prose (à ceci près, que l'expert-Comptable, sait, lui, en principe, ce qu'il fait)...

on comprendra qu'il peut donc, sans se lasser, et sans jamais n'épuiser que... son auditoire... en développer indéfiniment, voire même passionnément, les multiples facettes.

Je me bornerai donc à limiter mes propos à des considérations d'ordre général, plus propices à la réflexion de l'EXPERT-COMPTABLE JUDICIAIRE..., et en tous les cas plus proches de ses préoccupations lorsqu'il a pour charge de rechercher les éléments constitutifs de l'infraction, et je reviens à une analyse plus pratique de la notion de comptabilité.

On peut néanmoins, à l'examen des textes qui viennent d'être évoqués, et aux réflexions qu'ils pouvaient inspirer conclure pour cette seconde partie de l'exposé que trois critères fondamentaux s'imposent aux esprits comme regroupant à eux seuls l'ensemble des obligations comptables et leur finalité :

- la prudence
- la régularité
- la sincérité

Etant rappelé qu'aux termes mêmes du Plan comptable :

La PRUDENCE est définie comme étant :

- l'APPRÉCIATION raisonnable de faits, afin d'éviter le risque de transfert sur l'avenir d'incertitudes présentes susceptibles de grever le patrimoine et les résultats de l'Entreprise.

La RÉGULARITÉ est définie comme étant :

- la CONFORMITÉ de la comptabilité aux règles et procédures en rigueur. On observe que ces références sont reprises dans la Loi n° 83-353 du 30 avril 1983.

La SINCÉRITÉ étant enfin définie comme étant :

- l'APPLICATION de bonne foi de ces règles et procédures en fonction de la connaissance que le ou les responsables des comptes doivent normalement avoir de la réalité et de l'importance des opérations, événements et situations.

Etant une fois encore observé que ce même dernier souci est celui qui ressort toujours et d'une manière permanente de la 4^{ème} Directive Européenne et notamment des dispositions de l'Article 2 (Paragraphe 5) consacrant le principe de la PRÉÉMINENCE de L'IMAGE FIDÈLE sur toutes les autres règles quelles qu'elles soient, pour aller jusqu'à impliquer la nécessité, en cas de dispositif de la 4^{ème} Directive, contraire à l'image fidèle, de l'introduction d'informations complémentaires, recensées au niveau de l'ANNEXE.

III

J'en arrive à la troisième et dernière partie de mon exposé, laquelle aura pour qualité essentielle (vous allez l'apprécier) celle d'être infiniment plus brève que les précédentes, puisque, essentiellement destinée à servir d'introduction aux travaux de mes confrères.

J'ai résumé cette partie sous le propos elliptique de

*POURQUOI... ET COMMENT QUI...,
VA FAIRE... OU NE PAS FAIRE..., QUOI ?*

Le droit pénal, branche du droit positif, définit on le sait, les infractions et les peines.

C'est-à-dire,

- d'une part les faits menaçant l'ordre social
L'INFRACTION
- d'autre part les sanctions applicables à ces faits
LES PEINES

Les éléments constitutifs de l'infraction, on le sait également, sont au nombre de trois :

- l'élément LÉGAL et ce pourrait être
... le ... QUOI de ma formule
(ni infraction, ni peine sans texte légal)

- l'élément MATÉRIEL qui pourrait être

...le ... COMMENT

(l'infraction n'existe comme telle qu'avec un minimum de matérialisation de l'attitude coupable) et l'on se référera en cela, et avec un vif intérêt, aux précisions jurisprudentielles qui seront étudiées dans les exposés qui vont suivre

- le ... POURQUOI ... étant enfin l'élément MORAL et concerne ce que ma consœur appelle les mobiles (intention coupable ou simple faute d'imprudence et de négligence)

- le ... QUI ... étant bien sûr l'auteur de l'infraction (personne physique, imputabilité, culpabilité, faute)

Ainsi que le signalait Monsieur Philippe REIGNE (Maître en Droit) dans un article paru dans la Revue Française de comptabilité (n° 203 de Juillet/Août 1989), propos rapportés dans la Chronique du "DROIT DES SOCIÉTÉS"... les décisions des 14 et 28 juin 1988 montrent que la conception de la Cour de Paris du délit de BANQUEROUTE par ABSTENTION de tenue de TOUTE COMPTABILITÉ a été beaucoup plus large que celle des premiers Juges, en considérant qu'on retrouvait dans la situation portée devant elle, chacun des éléments constitutifs de l'infraction :

L'élément légal, l'élément moral, et l'élément matériel et, pour ce dernier, la Cour a caractérisé l'abstention de tenue de toute comptabilité

- pour l'Arrêt FAUCONNIER par référence faite aux articles 8-9 et 10 du Code de Commerce et aux articles 2 à 6 du Décret du 29 novembre 1983 en évoquant notamment l'absence de tenue du livre d'inventaire, du Journal et du grand-livre

- pour l'Arrêt PLEE par référence faite au surplus aux documents exigés à l'article 1^{er} du Décret du 29 novembre 1983, visant les procédures et l'organisation comptable, déjà rappelé à plusieurs reprises.

Reprenant ici les interprétations plus ou moins sévères qui ont pu être ainsi faites de la notion de ... l'abstention de tenue de toute comptabilité, par la 11^{ème} Chambre Correctionnelle de Paris d'une part, et par la 9^{ème} Chambre des appels correctionnels d'autre part, on ne peut que relever les dangers de l'ambiguïté, ... et s'attacher à réfléchir, certes assez audacieusement, aux avantages d'un éventuel recours en Cassation.

Audacieusement dis-je, car me référant à une intervention faite par Monsieur le Haut Conseiller Louis GONDRE, dans le cadre d'un débat qui s'est tenu en Octobre 1989 et dont le texte a été publié dans LA REVUE DE DROIT COMPTABLE (Décembre 1989 - N° 89/4 pages 26 et 27), je peux vous livrer, en citant ses propos expliquant la démarche de la Cour de Cassation face à un pourvoi portant sur une procédure pour défaut de comptabilité, que...

"... Nous ne sommes pas les juges du fait, nous ne pouvons donc pas dire quels éléments de fait peuvent être de nature à constituer le défaut de comptabilité..."

et, je cite encore Monsieur le Haut Conseiller qui, plus avant dans son intervention, précise que :

"La partie législative de la "Codification" de la comptabilité ne parle plus aujourd'hui du livre journal, du livre d'inventaire, et du grand livre. Toute cette énumération est maintenant dans le décret. Mais dès l'instant où ce n'est plus dans la partie législative, nous n'avons plus là d'élément légal pour condamner le seul fait d'un défaut de grand livre, de livre journal ou de livre d'inventaire. Ces dispositions étant dans un texte RÉGLEMENTAIRE ne pourraient servir de support à l'élément LÉGAL. Nous devons donc rechercher si l'infraction est caractérisée au regard de l'article 8 du Code de Commerce et non pas au regard de l'article 2 du Décret..."

Plus loin, Monsieur le Haut Conseiller s'exprime enfin en ces termes :

"La juridiction du fond ne peut donc pas se borner à constater une absence de livre, elle doit constater une absence de Comptabilité. Voilà la difficulté : N'attendez donc pas bêlas que la Cour de Cassation vous donne une définition de la comptabilité, elle ne peut pas le faire, cela n'entre pas dans sa juridiction car elle deviendrait alors un juge du fait."

Voilà pourquoi, Mesdames et Messieurs les Présidents, Mesdames et Messieurs, mes chers confrères, je disais... AUDA-CIEUSEMENT...

Mais je constate que je m'écarte obstinément et une fois encore des limites de mon intervention, j'y reviens donc, pour rappeler, que le droit pénal qui entend avant tout, sanctionner les déviations et les comportements anti sociaux conduit en la circonstance le Magistrat à rechercher si le commerçant ou le représentant de la personne morale a voulu SCIEMMENT,

... soit par la TENUE d'une COMPTABILITÉ FICTIVE
... soit par l'ABSENCE de TENUE DE TOUTE COMPTABILITÉ s'écarter de ses obligations ;

Le Magistrat, ou le Tribunal, devrait alors s'attacher, (et permettez-moi de le souhaiter, avec le concours de l'Expert Comptable Judiciaire), à rechercher dans quelle mesure les propres enregistrements sur des livres ou autres documents faits par le commerçant ou par le représentant de la personne morale, apportent la preuve de ses turpitudes.

Dans la matière qui nous occupe, je citerai ici à titre d'exemple d'une comptabilité fictive :

- la TRANSCRIPTION de faits DÉNATURÉS
ou

- l'ABSENCE de TRANSCRIPTION de faits qui auraient dû l'être

ou encore

- la TRANSCRIPTION INCORRECTE de faits dont l'inscription n'a pu être étudiée.

La tentation est donc forte de revenir à l'ancienne idée de COMPTABILITÉ IRRÉGULIÈRE AU FOND ?

Cette fois, j'emprunterai ma réflexion à Monsieur le Professeur du PONTAVICE, qui, dans un passionnant article paru dans la REVUE DE DROIT COMPTABLE, déjà citée, écrivait ceci en préambule d'une étude sur la Loi de 1985 :

"... Le juriste, ainsi que le notait RIPERT, accepte mal les innovations fussent-elles techniques : tout l'effort de l'esprit consiste à nier le changement que les textes ont réalisé et à revenir aux anciennes pratiques, comme si, non seulement le texte n'avait pas changé, mais comme si les auteurs de la loi n'avaient pas voulu ce changement."

Monsieur le Professeur du PONTAVICE expliquait en cela que, le texte était parfaitement clair... et, je le cite toujours :

"... surtout si on le compare aux textes antérieurs, et au texte concernant la faillite personnelle."

Monsieur le Professeur du PONTAVICE rappelait enfin que la Chambre Criminelle de la Cour de Cassation avait, le 26 janvier 1987, conclut :

"La loi nouvelle ne contient aucune incrimination pénale pour les faits de tenue irrégulière de la comptabilité d'une société lesquels ne sauraient, en raison de l'interprétation stricte des lois pénales, être assimilés à une absence de toute comptabilité. (Bul. Crim. P. 94 ; D. 1987 I.R. 43)"

Privés cette fois de la référence à l'ancienne idée de COMPTABILITÉ IRRÉGULIÈRE EN LA FORME, comment pourra-t-on apprécier qu'il y a ABSENCE DE TOUTE COMPTABILITÉ ?

Ce sera alors peut-être l'un des mérites de notre 29^{ème} Congrès de conduire notre réflexion vers la notion de ...comptabilité INDISPENSABLE ou de MINIMUM de comptabilité.

Reste alors bien évidemment à poser les bornes du terrain de ce que l'on pourrait considérer comme le MINIMUM DE COMPTABILITÉ ou, d'une manière plus large, à définir les frontières du territoire de ce que l'on pourrait appeler LA COMPTABILITÉ INDISPENSABLE

Je voudrais alors conclure par cette dernière observation et j'en terminerai là.

C'est sur ce terrain que semble s'être aventurée la Loi n° 89-1008 du 31 décembre 1989 qui a complété l'Article 8 du Code de Commerce par un alinéa ainsi rédigé.

"Par dérogation aux 1^{er} et 3^{ème} alinéas du présent Article, les personnes physiques peuvent n'enregistrer les créances et les dettes qu'à la clôture de l'exercice et ne pas établir d'annexe lorsque le montant net de leur chiffre d'affaires n'excède pas -à la clôture de l'exercice précédent- le seuil fixé par la Loi de finances pour la détermination du régime réel simplifié d'imposition."

L'Article 8 ainsi complété offre donc aux personnes physiques (mais aux personnes physiques seulement) dont le

chiffre d'affaires n'excède pas trois millions de francs, la possibilité d'opter, en toute régularité, en faveur de ce régime.

Cette comptabilité de "TRÉSORERIE" à finalité fiscale s'est toujours heurtée à notre opposition comme étant contraire aux dispositions de l'article 8 du Code de Commerce, une comptabilité irrégulière ne pouvant, ainsi qu'il le sera démontré tout au long de cette journée, faire preuve en justice et entraînant irrémédiablement le risque d'une inculpation pour chef de BANQUEROUTE, en cas d'ouverture d'une procédure de redressement judiciaire.

Or cela est maintenant, et dans certains cas, parfaitement légal.

C'est pourquoi m'étant engagée à une dernière impertinence il m'apparaîtrait pour le moins ... frustrant, à l'issue de ce qui précède, et en préambule de ce qui va suivre, d'achever mon propos, sans m'autoriser à critiquer fermement cette réforme qui laisse à une loi d'inspiration fiscale la liberté de déterminer l'application de règles de fond du droit comptable à certaines personnes, alors que dans tous les autres pays, des efforts importants sont faits pour éviter la superposition, pour ne pas dire la confusion, des règles comptables et des règles fiscales.

Je ne résiste donc pas à la tentation de reprendre le terme de ... POLLUTION FISCALE ... introduit certes à d'autres fins par Monsieur Max Gérard dans une chronique également parue dans la REVUE DE DROIT COMPTABLE déjà citée (N° 89.4-décembre 1989- 6 p. 62), mais qui se trouve, ici, également, parfaitement adapté.

J'ai tenté, au cours de ce long exposé dont je viens de vous infliger l'écoute, de rechercher

COMMENT et POURQUOI la première règle de l'économie ... était de TENIR LES COMPTES.

A l'issue de cette analyse, tout-à-fait imparfaite, je m'en remets à mes confrères qui, j'en suis certaine (connaissant la qualité de leurs interventions) sauront vous convaincre...

... du DANGER qu'il y a de NÉGLIGER... ceux-ci.

A cet effet, et en vous remerciant de votre courtoisie et très patiente attention.

JE LEUR CEDE LA PAROLE ...

Applaudissements

M. le Procureur Général Bézio : Madame, l'attention soutenue avec laquelle votre auditoire a suivi votre rapport suffirait à témoigner, s'il en était besoin, de sa qualité, et je vous en complimente.

Je donne la parole à M. Estève, qui va traiter de la comptabilité fictive.

LA COMPTABILITE FICTIVE

PRESENTE PAR

MONSIEUR HENRI-CLAUDE ESTEVE

EXPERT PRES LA COUR D'APPEL DE LYON



L'article 1^{er} de la loi du 25 janvier 1985 réformant la procédure de traitement judiciaire des entreprises en difficulté, en définit ainsi les finalités :

- la sauvegarde de l'entreprise,
- le maintien de l'activité et de l'emploi,
- l'épurement du passif.

Mais si aucune solution n'est trouvée, il est alors procédé à la liquidation judiciaire.

Cette loi a été plutôt bien accueillie dans le monde des affaires, car elle éloignait le spectre de la mise en cause trop brutale des chefs d'entreprises, tant sur le plan patrimonial que pénal.

Si l'article 1^{er} de la loi ne fait pas allusion aux sanctions qu'encourt le dirigeant fautif, elles n'en demeurent pas moins présentes dans la loi.

Le législateur a simplement voulu moderniser le dispositif en remplaçant plusieurs sanctions pénales par des sanctions patrimoniales et civiles, et en frappant de plus en plus d'agents économiques.

Cela s'est traduit par une dépénalisation de nombreux cas de banqueroute prévus par la loi du 13 juillet 1967, qui, je vous le rappelle étaient de plus d'une vingtaine, allant de la banqueroute simple à la banqueroute frauduleuse en passant par les cas assimilables à la banqueroute.

La comptabilité fournissait matière à plusieurs poursuites.

De tout cet ensemble de cas, il n'en subsiste plus que quatre dans la loi du 25 janvier 1985, et l'article 197 punit des peines de la banqueroute par son 4^{ème} alinéa celui qui a "tenu une comptabilité fictive ou fait disparaître des documents comptables de l'entreprise ou de la personne morale ou s'est abstenu de tenir toute comptabilité".

Si la comptabilité fictive figure comme cas de banqueroute, elle constitue aussi un cas d'extension de la procédure de redressement ou de liquidation judiciaire aux dirigeants des personnes morales (art 182-5^o) et un cas de faillite personnelle (art 187).

La loi du 13 juillet 1967 qualifiait :

- de banqueroute simple facultative, le fait d'avoir tenu irrégulièrement une comptabilité ou si cette dernière est incomplète. C'était l'article 128-5^o.
- de délit assimilé à la banqueroute simple le fait d'avoir tenu ou laissé tenir irrégulièrement la comptabilité de la société. C'était l'article 131-5^o.

S'agit-il pour ces deux lois, pour ces incriminations simplement d'un changement de terme, de langage ou bien cette notion de comptabilité fictive recouvre-t-elle d'autres considérations que celle de comptabilité incomplète ou irrégulièrement tenue.

Nous allons essayer d'y apporter une réponse en rapprochant dans un premier temps cette notion d'autres délits sanctionnant la mauvaise information transmise ou traitée par le chef d'entreprise, à savoir :

- 1 - la comptabilité irrégulièrement tenue,
- 2 - l'escroquerie,
- 3 - le faux en écriture de commerce.

Dans un deuxième temps, nous tenterons de rechercher une définition de la comptabilité fictive en étudiant plus particulièrement :

- 1 - qu'est-ce que la fiction, qu'être fictif,
- 2 - la comptabilité fictive dans la chronologie des faits,
- 3 - la comptabilité fictive à travers le processus comptable,
- 4 - avant de conclure.

I COMPTABILITÉ FICTIVE : UN DÉLIT NOUVEAU ?

Nous allons d'abord rechercher si cette nouvelle incrimination apporte quelque chose de neuf dans l'arsenal pénal du droit des affaires ? Peut-on poursuivre la même faute en s'appuyant sur d'autres textes répressifs ?

C'est ce que nous allons rechercher.

Tout d'abord en comparant la comptabilité fictive et la comptabilité irrégulièrement tenue.

La loi du 13 juillet 1967 dans ses articles 128 5^{me} et 131 5^{me} déclarait coupable de banqueroute ou de délit assimilable à la banqueroute celui qui avait tenu ou fait tenir ou encore laissé tenir une comptabilité irrégulière.

La loi du 25 janvier 1985 quant à elle parle de tenue de comptabilité fictive.

S'agit-il de la même chose ?

Si oui ? Compte tenu de la jurisprudence qui s'est développée au cours des années passées sur la notion de comptabilité irrégulière, j'en ai fini de mes propos.

Mais chargé de vous présenter un exposé sur cette notion de comptabilité fictive, et poussé par la curiosité, j'ai recherché dans les travaux préparatoires ayant conduit à l'adoption de cette loi et dans les travaux parlementaires, des éléments de réponse.

Au cours des débats devant l'Assemblée Nationale et le Sénat tant en première qu'en seconde lecture, l'adoption de cet article 197 et plus particulièrement de son 4^{ème} alinéa, n'a donné lieu à aucune discussion ni au dépôt d'aucun amendement.

Cette notion semblait apparaître très clairement à nos parlementaires. Peut-être bien préparée par le rapport de la commission des lois présenté par Monsieur Gouzes, la comptabilité fictive était quelque chose de bien concret. En effet à la page 210 de ce rapport, il est écrit concernant cet alinéa, je cite :

"Ces dispositions reprennent en les synthétisant celles de l'article 129 I de la loi de 1967 déclarant coupable de banqueroute frauduleuse le commerçant ayant soustrait sa comptabilité, et celle de l'article 127 5^{ème} déclarant coupable de banqueroute simple celui qui n'a pas tenu de comptabilité. Une précision apportée par le projet consiste à viser expressément la "comptabilité fictive".

"Si l'on se réfère par ailleurs aux dispositions du projet de loi relatives à la faillite personnelle, il apparaît que cette dernière peut être prononcée pour des irrégularités moins graves".

"C'est essentiellement un souci de modernisation d'adaptation de la législation pénale de la société qui conduit à proposer la suppression de certains cas de banqueroute, aujourd'hui désuets, et consistant par exemple dans les dépenses personnelles ou de maison jugées excessives ou dans des dépenses de pur hasard".

"En revanche les incriminations qui subsistent correspondent à des agissements graves, susceptibles de causer un préjudice important à l'entreprise et aux créanciers, et définies de manière suffisamment large pour que la répression puisse être efficace".

Nous notons que la commission a adopté cet article sans y apporter aucune modification avant de transmettre le projet de loi au parlement.

A travers, toujours, ce projet de loi et les travaux de la Commission Parlementaire, il semble qu'il faille distinguer à travers une comptabilité fictive deux situations.

Dans une procédure de mise en faillite personnelle à travers l'application de l'esprit de dépenalisation, la comptabilité non conforme aux dispositions légales devra s'apprécier à partir de certains critères qui pourraient être la transposition de la notion de comptabilité irrégulière.

Dans une procédure pénale pour banqueroute, la comptabilité fictive doit correspondre à des agissements graves,

encore plus graves que ceux exigés pour la faillite personnelle de l'article 187.

Il appartiendra donc à la jurisprudence aidée en cela par les professionnels et les théoriciens de la comptabilité de rechercher les critères permettant de dire ce qu'est une comptabilité fictive.

Les décisions prises en matière de banqueroute, donc en fonction de la science pénale, doivent tenir compte de l'interprétation stricte des lois, alors qu'en matière de faillite, donc sur un plan civil, les tribunaux peuvent avoir une interprétation moins restrictive.

Ainsi, le 15 janvier 1986, deux prévenus poursuivis devant le Tribunal Correctionnel de Paris, pour avoir en qualité de gérants de SARL, de mauvaise foi, tenu ou fait tenir ou laissé tenir irrégulièrement la comptabilité sociale, n'ont pas été condamnés de ce chef, au motif que la loi du 25 janvier 1985 relative au redressement et à la liquidation judiciaire des entreprises, a abrogé notamment les dispositions des articles 130 et 131 de la loi du 13 juillet 1967.

Le 16 janvier 1986, la même juridiction a constaté du chef du délit assimilé à la banqueroute simple par omission de tenue régulière de comptabilité, l'extinction de l'action publique par abrogation de la loi pénale.

La Cour de Cassation le 26 janvier 1987 et le 13 février 1987 a cassé deux arrêts de Cours d'Appels ayant condamné un prévenu du délit de banqueroute de l'article 197 de la loi de 1985 alors que les faits étaient antérieurs à l'entrée en vigueur de cette loi, les juges ont ajouté la double circonstance de fictivité partielle des écritures, puis de leur absence complète, à la qualification de tenue de comptabilité irrégulière et incomplète pour pouvoir condamner.

La Cour d'Appel de Versailles, dans un arrêt du 2 juillet 1987, indique "en ce qui concerne la tenue de la comptabilité le texte ancien exigeait, pour qu'il y ait délit de banqueroute, que le dirigeant social ait tenu une comptabilité fictive ou ait fait disparaître des documents comptables de l'entreprise ou de la personne morale ou se soit abstenu de tenir toute comptabilité : le législateur a donc entendu apporter des précisions restrictives à la notion d'irrégularité. En l'occurrence, les faits établis sont ceux d'une tenue incomplète de la comptabilité ; ou, bien que les éléments manquants (livre-journal, livre d'inventaire, bilan) fussent importants, il existait une comptabilité et les conditions, nouvellement et limitativement formulées, de son irrégularité n'étaient pas réunies. Les faits ne constituent donc pas une infraction à la loi pénale actuellement punissable".

Ces dispositions, à mon sens, semblent être en contradiction avec les termes du rapport Gouzes. Une chose est sûre, il ne paraît pas assimiler à la notion de comptabilité irrégulièrement tenue, celle de comptabilité fictive.

La communication de documents de synthèse obtenus à partir d'une comptabilité fautive et inexacte peut-elle conduire à l'incrimination d'escroquerie ?

ESCROQUERIE ET COMPTABILITÉ FICTIVE ?

Lors de l'entrée en application de la loi de 25 janvier 1985, le 1^{er} janvier 1986, pour pouvoir poursuivre sur le plan pénal, certains commerçants malheureux ou maladroits, et bien souvent malbonnêtes, les Parquets devant le manque de précision de la loi et l'absence de jurisprudence, se sont appuyés sur l'article 405 du Code Pénal. Jusque là, ils avaient à leur disposition le texte de la loi de 1967 qui leur permettait, vu le nombre de cas de banqueroute prévue et la pratique qui consistait à rechercher systématiquement si les livres légaux étaient tenus, de sanctionner et d'écarter de la vie des affaires des commerçants en déconfiture.

Donc en considérant que la comptabilité ne traduisait pas la véritable situation de l'entreprise il était possible de poursuivre pour escroquerie, faisant ressortir que les écritures incriminées conduisaient à la présentation d'une fausse entreprise.

Cette approche peut se concevoir aisément dans le cas d'une entreprise ayant présenté un bilan ou une situation inexacte, à un tiers et ayant ainsi causé ou tenté de causer un préjudice. Nous n'aborderons pas ici le délit de présentation de faux bilan, délit bien spécifique.

Les tribunaux auront à connaître d'une comptabilité inexacte lorsque le prévenu aura produit sa comptabilité non conforme à la réalité. Mais si celle-ci n'est pas présentée le délit n'est pas constitué et les poursuites ne pourront avoir lieu du fait de l'escroquerie. Il faut que la procédure de redressement judiciaire soit engagée. C'est là la limite de la mise en œuvre de l'article 405 pour sanctionner la tenue de comptabilité fictive.

ENFIN PEUT-ON RAPPROCHER LE FAUX EN ÉCRITURE DE COMMERCE ET LA COMPTABILITÉ FICTIVE

Si à travers l'escroquerie l'on punit une manœuvre qui porte sur un ensemble qui crée une illusion, l'article 150 du Code Pénal punit celui qui aura commis ou tenté de commettre un faux en écriture privée, de commerce ou de banque.

Comment ainsi un faux en écriture de commerce le commerçant qui avant le dépôt de son bilan et pour obtenir des avances en espèces d'une société de crédit dont le représentant allait au préalable vérifier sa comptabilité, majore sur ses livres la valeur de son matériel et altère ainsi frauduleusement les faits que ces livres avaient pour objet de constater. Ainsi en a décidé la Chambre Criminelle de la Cour de Cassation le 11 juillet 1902. Si à l'époque la notion de comptabilité fictive n'existait pas il est permis de constater que des écritures falsifiées étaient sanctionnées.

Mais la comptabilité est un ensemble d'écritures qui obéit à un processus afin de renseigner par les documents de synthèse les interlocuteurs de l'entreprise, et il est important de savoir si un faux en écriture de commerce caractérisé suffit à faire qualifier de fictive cette comptabilité.

Qu'elle doit être la quantité de faux en écriture pour arriver à rendre fictive la comptabilité ?

Cela nous conduit tout naturellement à rechercher une définition de la comptabilité fictive et de déterminer s'il existe un seuil de tolérance, une importance du faux en écriture qui conduirait à dire que le délit de banqueroute est constitué.

II DÉFINIR ET APPRÉCIER UNE COMPTABILITÉ FICTIVE ?

Dans notre deuxième partie, nous arrivons tout naturellement à définir et apprécier une comptabilité fictive ?

Après avoir recherché s'il y avait une similitude entre la notion de comptabilité fictive et d'autres délits et constaté qu'il n'en était rien et aussi constaté qu'il pouvait y avoir dualité et opposition, nous allons tenter de voir comment définir une comptabilité fictive.

Notre Conseur, Madame Berne-Lamontagne nous a remarquablement exposé ce qu'est une comptabilité.

Mais concrètement c'est quoi une comptabilité fictive ?

COMMENT DÉFINIR FICTIF, FICTION ?

C'est quoi qu'être fictif, la fiction ?

La consultation du dictionnaire nous permet de définir le fictif à trois niveaux.

- est fictif ce qui est créé par l'imagination par exemple des personnages, des situations, fictifs, allégoriques, fabuleux, imaginaires, inventés, irréels.

- est fictif ce qui n'existe qu'en apparence, qui n'est pas ce qu'il prétend être donc factice, faux, feint, illusoire, trompeur.

Dans notre domaine nous sommes parfois confrontés à ce genre d'éléments à travers les dividendes fictifs.

- est fictif enfin ce qui n'a de valeur qu'en vertu d'une convention d'une fiction donc conventionnel, extrinsèque, supposé.

On définit la fiction comme l'action de feindre, de dissimuler, de mentir, un fait imaginé, un songe. Mais ce peut être aussi un procédé de technique juridique, on parle alors de fiction légale.

En considérant ces définitions pouvons-nous dire qu'elles peuvent s'appliquer à des situations comptables ?

S'il n'appartient pas à l'expert de dire le droit il devra en tant que technicien faire ressortir et fournir au magistrat tout un ensemble de faits qui lui permettront de qualifier et sanctionner.

Nous pouvons rechercher dans la loi du 25 janvier 1985 une définition. Sur ce point le moins que nous puissions dire c'est que nous sommes surpris pour ne pas dire déçus.

De même l'étude des travaux parlementaires ne nous apporte pas, nous l'avons vu, plus de renseignements.

En nous tournant vers la jurisprudence nous constatons qu'en ce qui concerne la comptabilité fictive les décisions sont presque inexistantes, celles traitant de ce problème le font sur des faits antérieurs au 1^{er} janvier 1986, pour lesquels des poursuites du chef de comptabilité irrégulière avaient été engagées. Nous retrouvons les mêmes critères que ceux retenus pour l'application de la loi de 1967. Mais la Haute Cour a sanctionné des décisions assimilant la comptabilité irrégulièrement tenue à une comptabilité fictive.

Dans beaucoup de cas les juridictions du premier ou du second degré considèrent les comptabilités irrégulières comme des absences de comptabilités.

Or en revenant un peu en arrière, et en analysant le rapport introductif de la commission des lois et les travaux parlementaires nous constatons que la comptabilité fictive n'est pas analogue à la comptabilité irrégulière et qu'il ne s'agit pas d'une différence de langage, de terme, du moins pour ce qui concerne la banqueroute.

La comptabilité est un ensemble, une technique qui traite des flux financiers dans le but de transmettre des informations soit à titre interne soit à titre externe.

Pendant plusieurs années cette technique appartenait aux comptables, sous le contrôle, nous pouvons dire soit des magistrats, soit du fisc sanctionnant les situations irrégulières.

La définition des éléments constitutifs du faux bilan est de nature jurisprudentielle.

Ainsi au fil du temps sous la pression de la doctrine et de la jurisprudence s'est élaboré ce que nous pouvons appeler un cadre juridique comptable.

Dans un vaste mouvement de réforme du droit des affaires les pouvoirs publics ont légiféré dans ce domaine et ainsi trois textes principaux, comme vous l'a rappelé Madame Berne-Lamontagne, ont créé ce que nous pouvons appeler un droit comptable.

Au risque de nous répéter.

- il y a eu la loi du 30 avril 1983 qui a réformé les articles 8 et suivants du Code de Commerce,

- le décret du 29 novembre 1983 qui est venu préciser plusieurs points de cette loi et la compléter,

- et l'arrêté du 27 avril 1982 qui nous a donné le plan comptable général.

L'importance de ces textes est considérable. En effet, ils précisent comment doit être tenue une comptabilité, non seulement dans la forme mais aussi dans l'esprit.

Nous allons à travers ces textes rechercher les éléments qui nous permettront de définir la comptabilité fictive.

Nous étudierons successivement :

- la comptabilité fictive dans le temps, dans la chronologie des faits.

- la comptabilité fictive à travers le processus comptable.

LA COMPTABILITÉ FICTIVE DANS LA CHRONOLOGIE DES FAITS.

A quel moment se placer pour apprécier et dire si cette comptabilité est fictive.

La comptabilité, terme générique, comprend tout un ensemble d'informations traitées suivant un certain processus.

Elle est formée des pièces de base, des enregistrements comptables, de leur traitement et en bout de chaîne d'un produit fini : les documents de synthèse qui comprennent le bilan, le compte de résultats et l'annexe.

Concrètement la comptabilité traite et transmet de l'information.

Cette information est nécessaire aux partenaires de l'entreprise afin qu'ils puissent décider de la nature de leurs relations, et ce sera, alors, à travers l'analyse des documents de synthèse transmis qu'il faudra rechercher si la comptabilité est fictive lorsque l'entreprise aura déposé son bilan.

Si la recherche d'incrimination ne porte que sur ces documents, il faut remarquer que d'autres moyens de poursuite sont offerts, comme la présentation de faux bilan dans les sociétés de capitaux, ou l'escroquerie dans les autres entreprises.

Dans la vie des affaires, il est impossible qu'une entreprise, à moins qu'elle soit en liquidation amiable, dépose son bilan

ou soit déclarée en redressement judiciaire sans avoir poursuivi son exploitation ne serait-ce que quelque temps depuis la date d'arrêt de ses comptes et la présentation de ses documents de synthèse.

Il faut noter, et cela est très important, le texte dit : "qui a tenu une comptabilité fictive", et la première phase de la tenue d'une comptabilité commence par l'enregistrement des pièces comptables.

Or la comptabilisation de ses opérations au jour le jour est d'un très grand intérêt car elle va permettre aux organes du redressement ou de la liquidation judiciaire de connaître la véritable situation de l'entreprise défaillante, et il faudra alors rechercher à ce moment là si la comptabilité tenue a bien traduit les opérations de l'entreprise, et si non elle pourrait être qualifiée de fictive, et cela dans une période à risque s'il en est.

Ainsi le fait de ne pas avoir comptabilisé des ventes, ou d'avoir majoré les charges, faussera grandement la situation présentée par le mandataire liquidateur.

Sur quel élément de droit pouvons-nous alors nous appuyer afin de dire si la comptabilité est fictive alors qu'elle n'a donné lieu à présentation d'aucun document de synthèse.

L'article 8 du Code de Commerce dans son premier alinéa énonce que "toute personne physique ou morale ayant la qualité de commerçant doit procéder à l'enregistrement comptable des mouvements affectant le patrimoine de son entreprise ; ces mouvements sont enregistrés chronologiquement."

L'article 9 alinéa 2 stipule que le compte de résultat récapitule les produits et les charges de l'exercice, sans qu'il soit tenu compte de leur date d'encaissement ou de paiement.

Venant à l'appui de ceci, le Plan Comptable Général indique que la comptabilité saisit et classe toutes les données nécessaires à la réalisation de son objet, pour autant qu'elle puissent être quantifiées. Ces données de base sont enregistrées sans retard afin qu'elles puissent être traitées en temps opportun.

Et au titre de l'organisation de la comptabilité il est dit qu'elle doit être organisée de telle sorte qu'elle permette :

- la saisie complète, l'enregistrement chronologique et la conservation des données de base,
- la disponibilité des informations élémentaires et l'établissement en temps OPPORTUN, d'états dont la production est prévue ou REQUISE,
- le contrôle de l'exactitude des données et des procédures de traitement.

Ne découle-t-il pas de ceci une nécessaire qualité de l'enregistrement de la pièce de base pour que la comptabilité puisse

répondre à l'objectif qui lui est fixé ? Nous pouvons aussi dire qu'elle doit avoir un caractère permanent des enregistrements et non pas ponctuel, ou en fin d'exercice.

L'on risque de se voir opposer le fait que la comptabilité n'étant pas arrêtée, sa qualité n'est pas parfaite.

Et si cette qualité n'existe pas l'information imparfaitement traitée ne risque-t-elle pas de conduire à la qualification de comptabilité fictive comme ne traduisant ou ne devant pas permettre de traduire la véritable situation de l'entreprise ?

C'est une situation que l'on risque de rencontrer dans les petites entreprises qui tiennent leur comptabilité suivant leurs mouvements financiers et réajustent en fin d'exercice leurs comptes en fonction de leurs engagements. Jusqu'à la clôture de l'exercice la comptabilité présente un caractère de fictivité.

Mais depuis le début 1990, les petites entreprises vont, avec la bénédiction du législateur, se trouver dans cette situation sans pouvoir être sanctionnées.

Bien entendu dans ce genre de situation il faudra rechercher l'élément intentionnel de l'entrepreneur, ce qui n'est pas dans les attributions de l'expert-comptable judiciaire.

Mais il sera appelé à considérer les documents de synthèse et la comptabilité arrêtée à une date donnée, pour autant qu'elle soit tenue ou considérée comme telle. Cela fera l'objet de l'exposé de Madame Lethuillier Florentin.

La question qui se pose alors à l'Expert est de savoir quels éléments il va mettre en exergue pour permettre au Magistrat de qualifier et de poursuivre du fait de tenue de comptabilité fictive.

LA COMPTABILITÉ FICTIVE A TRAVERS LE PROCESSUS COMPTABLE.

Cela nous conduit à apprécier la comptabilité fictive à travers le processus comptable.

Les enseignants ont l'habitude de dire à leurs élèves dès les premiers cours de technique quantitative de gestion que la comptabilité est un film qui est lui même une série d'images, et l'une de ces images prise à un instant "T" représentant la situation de l'entreprise est appelée "Bilan".

Pour rester dans le domaine cinématographique, lorsqu'un film est dit de fiction cela recouvre beaucoup de scénarios. Il peut s'agir d'une œuvre purement imaginaire, ou bien partant d'une histoire parfaitement réelle l'auteur développe le thème et l'arrange rendant ainsi une vérité qui est la sienne mais pas la vraie vérité, pour peu qu'elle ait existé.

Où situer la limite entre l'œuvre de pure fiction et l'œuvre tirée de la réalité et traitée avec liberté ? Parfois même l'auteur avouant qu'il s'agit d'une pure fiction certains esprits chagrins vont essayer de trouver une part de vérité à sa création.

Se pose donc la question de savoir à partir de quel moment nous sommes en présence d'une œuvre fictive et quelle est la dose de fictivité qu'il faut atteindre pour ne pas être vrai.

En transposant ceci à ce qui nous occupe nous pouvons concrètement nous demander :

- une comptabilité peut-elle être entièrement fictive donc imaginaire dans sa totalité. Cela suppose qu'elle soit montée de toutes pièces, qu'il n'y ait rien de réel. Nous sommes en présence de documents qui n'ont de synthèse que le nom, ils ne résument et ne synthétisent aucun enregistrement d'aucune pièce ayant existé, ce qui peut se rencontrer parfois dans la vie des affaires.

- à partir de quelle dose, de degré de fiction une comptabilité peut-elle être fictive ? Peut-on alors parler de comptabilité partiellement fictive ?

La question est de savoir en quoi cette fiction est de nature à entacher les informations contenues dans les documents comptables et à tromper le lecteur avisé ?

Pour le savoir il sera nécessaire de rechercher à travers le processus comptable les éléments de fiction, de les isoler et d'en apprécier le poids, leur influence sur l'information transmise.

Ainsi dans les attendus de l'arrêt de la Chambre Criminelle du 25 juillet 1989 l'on peut relever que le fait d'inscrire, dans les livres comptables d'une société, des opérations censées correspondre à des activités de celle-ci, mais qui en réalité, étaient imaginaires, dès lors, une comptabilité irrégulière à la suite d'inscriptions ne correspondant pas à la réalité doit être regardée comme une comptabilité fictive.

L'expert-comptable judiciaire suivra dans ses travaux tout naturellement le chemin de révision soit partant des documents de synthèse pour arriver aux pièces soit l'inverse partant des pièces de base et arrivant aux états de synthèse.

C'est ce chemin que nous allons prendre si vous le voulez bien et nous examinerons pour chaque phase les risques de fictivité.

Les pièces de base : pour reprendre le plan comptable général, chaque écriture s'appuie, sauf exception valable, sur une pièce justificative datée et susceptible d'être présentée à la demande.

Il s'agit du point de départ de la comptabilisation des faits. Il est évident que de la qualité, de la véracité des informations saisies dépend celle de la suite des travaux comptables et des états de synthèse.

C'est indéniablement à ce niveau que se rencontre la plupart des cas de fraude ou l'erreur.

La pièce pouvant être inexacte l'information qu'elle contient sera fautive ou fictive suivant que cette inexactitude sera le fruit du hasard ou d'une incompétence, ou bien d'une manœuvre frauduleuse de l'auteur.

Nous retrouvons ici un cas de faux en écriture de commerce. Il faut rapprocher de cet état, le fait de ne pas comptabiliser une pièce exacte.

Deux questions vont alors se poser : quelle est l'influence de cette faute ou omission sur l'ensemble de la comptabilité ? Une opération fautive d'un montant important ou plusieurs opérations de faible montant ont-elles la même faculté de vicier la comptabilité ?

Et l'intention de l'auteur, s'agit-il d'une erreur ou alors d'une volonté délibérée ?

Le moment auquel on se place aura une grande importance ; sommes-nous en présence d'un bilan ou d'une situation arrêtée ou bien simplement d'écritures enregistrées au journal auxiliaire.

Il faut noter que devant l'évolution des techniques informatiques l'expert a de plus en plus de difficulté à appréhender l'information saisie, soit devant le manque de clarté des processus soit du fait que c'est l'ordinateur qui génère la pièce de base à partir de données en mémoire. Par exemple la facturation informatique est faite en partant des paramètres enregistrés périodiquement et le journal des ventes devient un sous-produit de cette facturation.

Si au niveau des pièces de base tout est parfait, l'étape suivante peut-être source de confection de comptabilité fictive.

L'enregistrement dans les comptes et la présentation du grand-livre et des balances doit permettre l'indispensable contrôle arithmétique de la comptabilité. Mais le mauvais report peut générer une comptabilité fictive. C'est le genre de mésaventure qui se produit parfois à travers l'utilisation de mauvais programmes informatiques.

Il faudra donc déterminer la part de l'erreur et de l'acte délibéré, et aussi de l'importance relative de cette erreur.

Un travail sérieux de révision devrait permettre de les corriger.

Reste enfin la fictivité de la comptabilité à travers les documents de synthèse.

Il s'agira à ce niveau pour l'expert de faire ressortir les éléments pouvant permettre au juge de dire si l'image fidèle est traduite dans l'information transmise, à travers le respect des prescriptions de la loi du 30 avril 1983 et du décret du 29 novembre 1983, et essentiellement des principes comptables fondamentaux.

Va alors se poser la question du degré de fictivité. Une comptabilité peut-elle être partiellement fictive comme l'a décidé le Tribunal de Grande Instance de Paris dans un jugement du 16 et du 17 janvier 1986, ou alors la fiction doit-elle être pleine et entière ?

Permettez, au pragmatique que je suis de ne pas partager cette analyse.

Si nous transposons le débat au niveau du délit de présentation de bilan inexact, il n'a jamais été mesuré, le degré d'inexactitude d'un bilan pour poursuivre et condamner.

Il est inexact ou il est juste.

Bien évidemment les juges tiennent compte de l'importance de l'infraction pour déterminer la peine.

Il serait bon que la même démarche soit adoptée sous peine de ne pouvoir poursuivre du chef de tenue de comptabilité fictive, sauf le cas parfait où les documents et les livres comptables ont été élaborés pour la circonstance. Il y a toujours un petit bout de vérité ou d'opérations réelles.

L'information transmise doit donner l'image fidèle de l'entreprise ou permettre de la déterminer. Elle y parvient ou non.

Cette image fidèle qui est déterminée à travers une convention, est, si l'on se réfère à la définition du dictionnaire, une fiction.

Définir une comptabilité fictive n'est donc pas chose aisée, devant le mutisme de la loi et le peu de préoccupation que la question a soulevé au cours des débats parlementaires.

DIFFICULTÉ D'APPRÉCIATION DE LA COMPTABILITÉ FICTIVE

Il nous est permis de constater, à travers les diverses décisions, que la notion de comptabilité fictive n'est pas précisée par les Cours et Tribunaux en l'état actuel de la jurisprudence.

Bien souvent, les inculpés sont poursuivis du fait de comptabilité fictive et d'absence de tenue de comptabilité. Lorsque seule la comptabilité fictive est recherchée, elle l'est à partir de la notion de comptabilité irrégulièrement tenue suivant la loi de 1967, et en déclinant cette notion pour l'adapter à la loi nouvelle.

Cela a conduit à quantifier le délit, la comptabilité est partiellement fictive, ou entièrement fictive, sans qu'il soit possible de déterminer à partir de quand elle devient effectivement fictive. Nous arriverons ainsi à une vraie comptabilité fictive. Et encore, heureusement le fait de savoir s'il y a eu tentative de présentation de comptabilité fictive ne se pose pas.

Cette situation est la conséquence de l'imprécision de la loi. Si l'on se rapporte au Code Général des Impôts, qui dans son article 1743 alinéa 1°, traite de la même situation, nous relevons, que "quiconque a sciemment omis de passer ou de faire passer des écritures ou a passé ou fait passer des écritures inexactes ou fictives au livre journal et au livre d'inventaire, prévus par les articles 8 et 9 du Code du Commerce, ou dans les documents qui en tiennent lieu," etc...

Là le texte est sans ambiguïté.

Le manque de précision de la loi sur cette notion de comptabilité fictive ne va pas manquer de poser de plus en plus de problèmes d'application, à notre sens.

En effet l'article 197 dit "avoir tenu une comptabilité fictive". Il faut noter au passage la différence de rédaction avec l'article 187 de la même loi qui traite lui de la faillite personnelle et qui dit "avoir omis de tenir une comptabilité conformément aux dispositions légales".

Cette notion de comptabilité elle-même évolue dans le temps au gré des dispositions législatives, la tenue de comptabilité est rendue obligatoire dans certaines entités économiques, pour d'autres leurs obligations sont restreintes ou aménagées, faisant ainsi référence aux dispositions de décembre 1989 concernant les petites entreprises.

Comment alors va-t-on pouvoir dire si la comptabilité présentée est fictive ou non et suivant quel critère ?

Ne va-t-on pas entreprendre un long processus, comparable à celui suivi pour parvenir à une appréhension des faux bilans dans les sociétés commerciales, qui a conduit la jurisprudence et la doctrine à construire et modeler au fil des décisions, plusieurs décennies durant, une définition de plus en plus élaborée des éléments constitutifs du délit, et qui a trouvé son aboutissement dans la loi comptable d'avril 1983. Encore faut-il noter à ce sujet que pratiquement aucun dirigeant de société n'est poursuivi pour n'avoir pas traduit dans ces comptes l'image fidèle de son entreprise.

Il faut en convenir la simple référence dans l'article 197 à la loi du 30 avril 1983, au décret et à l'arrêté s'y rattachant, aurait bien simplifié les choses.

CONCLUSION

Nous pouvons dire en conclusion, que le législateur, dans un souci de modernisation du droit pénal des affaires et cherchant plus à prévenir et guérir que sanctionner, a dépénalisé de nombreux cas de banqueroute qui étaient prévus par la loi du 17 juillet 1967 en réformant le droit des entreprises en difficulté le 25 janvier 1985.

Dans ces sanctions pénales de la banqueroute, il a été retenu le délit de tenue de comptabilité fictive.

Il s'agit bien d'une nouvelle sanction qui ne peut, en aucun cas, être rapprochée de l'ancien délit de tenue de comptabilité irrégulière.

Cela ressort bien des travaux préparatoires et des quelques décisions jurisprudentielles.

Le fait de présenter des documents de synthèse inexacts ou de passer de fausses écritures peut être poursuivi comme constituant des délits spécifiques de faux en écriture de commerce, de faux bilans, d'escroquerie, mais nous avons vu les limites de ces poursuites.

En ce qui concerne la comptabilité fictive, il faut se placer dans le cadre du redressement judiciaire ou de la liquidation judiciaire, condition préalable à la mise en œuvre de l'action pénale.

Pour dire ce qu'est une comptabilité fictive, les travaux préparatoires et parlementaires ne nous sont pas d'un grand secours.

Etant dans un domaine pénal, l'interprétation du texte est restrictive et ne peut se faire par analogie pour définir la tenue de la comptabilité fictive.

Il appartiendra à la jurisprudence, à la doctrine et particulièrement aux Experts Comptables Judiciaires de dire ce qu'est une comptabilité fictive. L'Expert judiciaire pourra alors relever dans son rapport les éléments susceptibles de constituer le délit.

Sa tâche sera ardue.

La notion de comptabilité fictive doit-elle être rapprochée de la non traduction de l'image fidèle ?

A notre sens, cette approche est trop restrictive.

Cette comptabilité fictive devra être appréciée ainsi :

- les documents de synthèse établis pour les exercices clos et précédant celui du dépôt de bilan sont-ils exacts, n'ont-ils pas trompé les partenaires économiques et sociaux ?

- la comptabilité tenue depuis le dernier arrêté de comptes permettra-t-elle aux organes de la liquidation de connaître la véritable situation de l'entreprise ?

Alors dans le cas d'une procédure de redressement et liquidation judiciaire, si ces deux objectifs ne sont pas remplis, la comptabilité pourra être qualifiée de fictive.

Mais bien souvent, nous nous trouvons dans une période perturbée pour l'entreprise, et la comptabilité, est soit le dernier souci du dirigeant, soit le meilleur appui pour tenter une opération survie et trouver un ballon d'oxygène.

Mais cela est une opinion toute personnelle. Sans une précision apportée sur cette notion de comptabilité fictive, nous risquons de voir un texte difficilement applicable et qui risque de laisser impunis certains contrevenants assez habiles qui auront pris la précaution de ne pas aller trop loin dans la fiction.

Mais avouons que la référence à la loi du 30 avril 1983 dans le 4^{ème} alinéa de l'article 197, nous poserait moins de problème et m'aurait permis de moins abuser de votre attention.

Applaudissements

M. le Procureur Général Bézio : Monsieur le Rapporteur, je vous remercie pour ces précisions nombreuses apportées avec beaucoup de talent, de chaleur, et, si vous le voulez bien, je vais ouvrir le débat. M. le Président Feuillet me souffle qu'il durera jusqu'à 12 h 15 et sera repris éventuellement au début de l'après-midi.

Peut-être que M. le Professeur du Pontavice pourrait déjà nous fournir une première approche du problème, et en tout cas son avis, que nous écouterons évidemment avec beaucoup d'intérêt.

M. du Pontavice : M. le Procureur Général, c'est un très grand honneur que vous me faites en me proposant de prendre la parole après ces deux remarquables exposés, très courageux puisque, au moins je pense, l'un des Experts Comptables Judiciaires doit se trouver dans le ressort de la Cour d'Appel de Paris, ce qui ne facilite pas les choses pour l'appréciation de ces notions.

Ce débat d'aujourd'hui me rappelle un débat que nous avons tenu à l'Association Droit et Commerce à Deauville il y a déjà quelques années, au sujet de la procédure de faillite et de la nouvelle loi sur la faillite. Ce qui m'avait frappé dans cette enceinte, à l'époque, c'est qu'à la différence des interventions que vous avez entendues ce matin, l'ensemble des praticiens étaient nostalgiques de la loi précédente sur la faillite et ils voulaient le plus possible rattacher les solutions de la nouvelle loi aux pratiques de l'ancien temps, alors que M. Badinter qui avait proposé cette loi, tant, du reste, dans son aspect pénal que dans son aspect commercial, mais c'était du droit commercial que nous examinions alors, avait bien marqué qu'il y avait une rupture avec le texte précédent, et en particulier on avait décidé de s'inspirer, sur le plan du droit commercial, du droit américain. Je dis sur le plan du droit commercial, parce qu'il n'y a pas de droit pénal des affaires proprement dit aux Etats-Unis. C'est un pays où d'autres techniques remplacent le droit des affaires. En tout cas, j'avais été frappé de ce refus des praticiens -et des praticiens les plus éminents- d'accepter la loi nouvelle et le désir de chaque fois revenir aux anciens errements. Au fond, c'est ce qui s'est passé : les magistrats de la Cour de Paris et du Tribunal Correctionnel dont on vous a parlé -on a montré que la jurisprudence versaillaise n'était pas la même- ont

voulu interpréter les textes nouveaux comme si on n'avait pas changé les textes anciens, alors qu'il y avait tout de même, je pense, une raison de les changer.

Je dis tout de suite que la Chambre Criminelle a immédiatement montré le bon chemin. Elle le fait rarement, en l'espèce, parce qu'on ne lui pose pas la question. Et pourquoi ne lui pose-t-on pas la question ? Je me suis demandé pourquoi la personne qui a été condamnée ne va pas devant la Cour de Cassation. Parce qu'en réalité, dans les procès de droit pénal qui concernent un débiteur en redressement ou en liquidation judiciaire, il existe tout un chapelet d'incriminations pénales, et le prévenu est condamné sur des incriminations pénales qui ne posent pas de difficultés. Il va faire l'économie d'un pourvoi devant la Chambre Criminelle parce que, de toute façon, son affaire ne tient pas sur les délits classiques. Ce n'est pas à l'état pur dans un procès qu'on se pose la question de savoir ce qu'on entend par comptabilité fictive ou absence de toute comptabilité. Il y a malheureusement bien d'autres délits qui existent, mais la Chambre Criminelle a toujours montré le bon chemin, en l'occurrence.

Cette loi -vous l'avez dit tout à l'heure, Monsieur le Rapporteur- s'inscrit en réalité dans le mouvement général de dépénalisation. L'exemple le plus fameux est le droit de la concurrence, nous le savons, ce droit de la concurrence qui datait de la période de la guerre et auquel on n'avait pas touché, auquel les gouvernements successifs n'avaient pas éprouvé le besoin d'apporter une modification, et qui était naturellement assorti de sanctions pénales. Dans ce mouvement de dépénalisation, qu'il s'agisse de la banqueroute, qu'il s'agisse du droit de la concurrence, il ne s'agit pas en réalité d'énervier la répression ou de faire en sorte que des gens qui ont commis des actes répréhensibles échappent à toute sanction, mais il s'agit de restituer au droit pénal son rôle éminent : ne pas être la sanction de toute violation du droit commercial et du droit civil ; il faut réserver le droit pénal aux violations graves de l'ordre public, aux violations quasi intolérables.

La sanction des anciens cas de banqueroute, qui cessent de relever du droit pénal, c'est la faillite personnelle dont les effets, vous le savez, sont très graves, et il faudrait peut-être pousser les tribunaux de commerce à prononcer davantage la faillite personnelle.

J'aborde maintenant deux questions que vous avez examinées : l'abstention de tenir tout comptabilité et le fait de tenir une comptabilité fictive.

Tout d'abord, dit le texte, est poursuivi au titre de banqueroute le fait de s'être abstenu de tenir tout comptabilité. Il ne s'agit donc plus de relever les irrégularités de la comptabilité -qui, du reste, sont tellement fréquentes dans les comptabilités très complexes, de nos jours- mais il s'agit de constater l'absence de toute comptabilité et non plus de constater des irrégularités dans une comptabilité existante.

Si je prends le grand arrêt de la Chambre Criminelle de la Cour de Cassation du 26 janvier 1987 auquel les rapporteurs se sont référés, un défaut partiel de comptabilité n'est pas

l'absence de toute comptabilité, dit la Cour de Cassation, ou encore la cessation de tenue de la comptabilité à partir d'une certaine date n'est pas l'absence de toute comptabilité. La Cour de Cassation pose des principes très clairs et qui sont conformes au texte qui me paraît être absolument incontournable. C'est véritablement parce qu'on ne le veut pas, dans certaines juridictions, parce qu'on veut rester au texte ancien, qu'on interprète à tort le texte très clair, dont la clarté a été manifestée par la Cour de Cassation.

De même, le fait de tenir une comptabilité fictive : l'expression de fictivité est bien connue des praticiens qui sont au carrefour du droit comptable et du droit pénal. Les dividendes fictifs, par exemple, ce sont des dividendes qui ne correspondent pas à la réalité. La société n'est pas en situation financière telle qu'elle puisse verser des dividendes ou des dividendes de cette importance. De même, la comptabilité fictive est volontairement élaborée de façon à faire apparaître une situation financière flatteuse pour obtenir un marché ou des crédits, ou pour éviter une procédure de redressement judiciaire.

Les auteurs ne s'y trompent pas, du reste : on parle de comptabilité occulte, de comptabilité élaborée pour tromper -je prends les expressions d'un magistrat comme M. Fougères-, ou bien il s'agit de truquer une comptabilité, il s'agit de manipulations, dit encore quelqu'un. Et vous-même, tout à l'heure, vous avez parlé de travestir, de masquer la réalité.

Il y a un élément intentionnel, dans tous ces cas. Il ne s'agit pas, encore une fois, d'une simple erreur, il s'agit de vouloir tromper les tiers qu'on a intérêt à tromper en feignant -fictivement- que la réalité soit meilleure que les comptes ne permettraient de la faire apparaître.

La comptabilité fictive, c'est donc la comptabilité qui donne une fausse idée de la comptabilité pour obtenir un résultat qui est intéressant pour cette entreprise.

Je crois qu'il y a là des notions assez simples et la Cour de Cassation n'a pas manqué de relever la clarté des textes, et la Cour de Versailles également.

Mais nous nous trouvons devant une manifestation d'allergie aux textes -cela arrive certaines fois- et d'allergie progressive. Je me rappelle, lorsque M. Dana a tenu pour la section autonome de Paris et Versailles une session sur la nouvelle loi sur la "faillite", il y avait déjà des manifestations d'allergie de la part du Tribunal Correctionnel de Paris, mais la Cour de Paris à l'époque a redressé les choses en disant : attention, non, ce ne sont pas des cas d'absence de toute comptabilité. Il y avait un cas qui était évident, bien sûr, dans une entreprise, je me rappelle ; une entreprise qui ne tient que les livres de paie, c'était l'absence de toute comptabilité. Mais les choses sont parfois plus nuancées. Puis la Cour de Paris a fini par suivre le Tribunal et quelquefois même le précéder. Nous trouvons à l'heure actuelle plusieurs cas où la Cour a infirmé le jugement du Tribunal Correctionnel dans le sens du retour à l'ancienne loi.

Donc, nous avons là, et c'est le mérite de votre rapporteur, précisément, de nous l'avoir fait apparaître, une jurisprudence si nombreuse du Tribunal et de la Cour de Paris, qui tournent délibérément le dos aux textes nouveaux et qui refusent de les appliquer. Encore une fois, ce n'est pas le seul cas. Ils ont certainement leurs raisons, qui sont très estimables, mais c'est un refus de tenir compte des textes nouveaux et que j'avais constaté à la fin de ce Colloque de Deauville où j'avais dit : attention, on n'est pas là pour faire l'éloge de l'ancienne loi, on est là pour appliquer la nouvelle loi, et j'avais dit -c'était la fin de mon intervention- : prenez donc du large par rapport à cette ancienne loi.

C'est la même chose, en matière pénale, au moins pour certains tribunaux, mais la Cour de Cassation, elle, a montré le bon chemin.

Je vous remercie.

Applaudissements

M. Dana (Paris-Versailles) : Je voudrais simplement dire deux mots à la suite de l'intervention de M. le Professeur du Pontavice. Il est exact qu'il y a dans certaines professions une nostalgie des anciens textes -il est possible que cela existe même au sein de la nôtre-, mais je crois que ceci en l'occurrence constitue un raccourci car le thème de notre Congrès en est la preuve. Nous estimons que la définition de comptabilité fictive et d'absence de toute comptabilité n'est pas aussi simple qu'elle le paraît, et ce n'est pas simplement par un attachement aux anciens textes que nous prenons cette position, c'est que nous avons du mal à définir d'une manière claire la notion de comptabilité fictive, et c'est d'ailleurs la raison pour laquelle ce Congrès se tient aujourd'hui.

Vous faites allusion aux dividendes fictifs. Il est exact que, pour les dividendes fictifs, la définition est simple. Mais, pour la comptabilité fictive, je crains qu'elle ne soit plus complexe. Je tenais simplement, Monsieur le Professeur, à apporter cette petite précision.

M. du Pontavice : Simplement une phrase : mon propos ne concernait absolument pas les experts-comptables judiciaires, je crois qu'on l'a compris, il concernait certains magistrats de première instance ou d'appel, mais absolument pas les experts-comptables judiciaires, qui ont du coup une position très difficile. Mais ce n'est pas du tout eux que je visais.

M. le Procureur Général M. Bézio : Si vous le permettez, je voudrais apporter deux précisions.

Premièrement, on a souligné avec raison la divergence de jurisprudence entre la 11^{ème} Chambre du Tribunal et la 9^{ème} Chambre de la Cour de Paris. Je vous signale qu'à la suite des arrêts de la 9^{ème} Chambre de la Cour d'Appel de Paris, la 11^{ème} Chambre du Tribunal a eu, elle aussi, à statuer, mais c'est la 2^{ème} section qui s'est prononcée par un jugement du 21 mars 1990 et elle s'est, si vous permettez ce mot, "alignée"

sur la jurisprudence de la Cour d'Appel. La Cour de Cassation, empruntant peut-être une formule à M. le Professeur du Pontavice, a très exactement défini dans un arrêt du 28 mars 1990 la notion de fictivité, indiquant ceci : c'est la manipulation qui a permis de modifier de manière significative les résultats de l'exercice. Ce qui, bien entendu, sous-entend l'élément intentionnel auquel M. du Pontavice faisait allusion avec beaucoup d'à-propos.

Je vous prie de m'excuser pour cette parenthèse.

Mlle Doyen : Les excellents rapports qui nous ont été lus donnent beaucoup à penser et permettent peut-être de cerner de plus près la question.

Juste un mot sur la définition de la comptabilité. J'aurais assez aimé entendre un tout petit peu plus parler du fait que le droit est toujours sous-jacent en matière de comptabilité, mais je crois que tout le monde le sait parmi nous, et c'est peut-être pour ça qu'on n'en a pas parlé.

Comptabilité fictive : est-ce que la nouvelle définition est meilleure que l'ancienne ? Je n'en suis pas persuadée du tout. Selon le Petit Larousse, est fictif ce qui est imaginaire, ce qui n'a rien de réel. Or, la comptabilité qui va être peut-être qualifiée de fictive, elle n'est pas imaginaire, elle existe réellement, parce que, si elle n'existait pas, il y aurait absence de comptabilité, et pas une comptabilité imaginaire. Mais elle est fictive, me semble-t-il, parce que c'est une comptabilité qui existe mais qui comporte des imperfections -je dis imperfections volontairement, parce que ce n'est pas un mot qui a un sens juridique- et des imperfections telles qu'on ne peut en dégager une vue réelle, on retombe sur cette notion de réalité de la situation de l'entreprise. Ce sont des imperfections qui constituent des cas de fictivité visés par la loi. Et comment peuvent-elles se manifester ? Par l'inscription d'opérations qui n'ont jamais existé ou qui ont existé mais pour des montants différents, défaut de comptabilisation de ventes ou même de risques. Il peut s'agir de mauvaise qualification juridique des opérations, et je pense ici à une question qui a fait couler beaucoup d'encre et beaucoup de salive, c'est celle de la cession-bail. A-t-on le droit de vendre un immeuble et de considérer qu'il vous appartient toujours ? Cela peut être un cas de fictivité.

Toutes ces imperfections aboutissent à conférer aux états de synthèse, bilans et comptes de résultats un caractère plus ou moins fantaisiste susceptible de caractériser leur fictivité. Il en résulte, me semble-t-il qu'une comptabilité fictive est forcément irrégulière, alors qu'une comptabilité irrégulière n'est pas forcément fictive, et ceci nous conduit, me semble-t-il, à conclure tout simplement qu'une comptabilité fictive, ce n'est pas une comptabilité irrégulière en la forme mais une comptabilité irrégulière quant au fond. Cela aurait été tellement plus simple de nous le dire au lieu de nous faire chercher ! Nous ne serions pas ici en train d'en discuter. Mais les difficultés ne sont pas résolues pour autant, parce que c'est au niveau des cas d'espèce qu'il va falloir les résoudre, et cela appartiendra donc à la jurisprudence, aidée

par les techniciens que nous sommes ; je crois que nous pouvons jouer un rôle particulièrement important pour déceler ces irrégularités de fond qui, à la condition d'être significatives, peuvent constituer des cas de fictivité.

Pourquoi n'a-t-on pas dit : une comptabilité irrégulière quant au fond ? Ça aurait été beaucoup plus clair, mais le législateur emploie souvent des termes difficiles à comprendre. Est-ce nous faire travailler !

Applaudissements

M. le Procureur Général Bézio : Je vous remercie. J'ajouterai, si vous le permettez, que je me rejouis d'autant plus, en tant que magistrat de la Juridiction, de votre intervention, que, dans plusieurs arrêts, cette Cour de Cassation a affirmé qu'une comptabilité fictive était nécessairement irrégulière, la réciproque n'étant pas vraie, bien entendu.

M. Caillau (Paris-Versailles) : Sur le plan de la fictivité de la comptabilité, je crois que, finalement, le problème est assez clair : il s'agit d'une comptabilité volontairement trompeuse.

Le problème délicat est celui de l'absence de toute comptabilité, mais j'en parlerai cet après-midi, après l'exposé de Mme Lethuillier-Florentin.

M. Pascal : (Président de la Conférence des Tribunaux de Commerce). Comme vous le savez il est fait obligation aux entreprises de transmettre leur bilan au greffe chaque année. Or, cette obligation est assortie de sanctions très faibles et presque jamais appliquées, ce qui aboutit au résultat suivant, à savoir qu'actuellement plus de 25 % des entreprises ne transmettent pas annuellement leur bilan au greffe, ce qui fait que, lorsqu'une entreprise dépose son bilan, il arrive assez souvent qu'on nous présente une situation fictive ou quasi inexistante, et on s'aperçoit que depuis deux, voire trois ans, aucun bilan n'a été transmis ni à l'administration, ni au greffe, ni ailleurs.

Je profite de la présence de hauts magistrats dans cette salle pour attirer leur attention là-dessus : il faudrait peut-être renforcer les sanctions et peut-être que le Parquet se penche un peu sur le problème. Je sais que c'est difficile, parce que je répète qu'il y a un nombre énorme d'entreprises, puisque c'est environ 25 %, qui ne transmettent pas leurs comptes au greffe. Dans certains cas, ce ne sont pas forcément des entreprises en difficulté, ce sont des entreprises qui, sachant que la sanction est très faible et n'est jamais

appliquée, font cela de façon que la concurrence ne puisse pas avoir connaissance de leurs bilans, nous le savons aussi. Mais, malgré tout, dans certains cas, il serait utile d'avoir des résultats.

M. l'Avocat Général Raynaud : Je voudrais dire un mot : les Parquets sont-ils au courant de cette situation, concrètement et juridiction par juridiction ? Est-ce qu'ils sont informés ?

M. Pascal : Ils ne sont pas informés systématiquement, mais il est facile aux greffes, qui maintenant sont pratiquement tous informatisés, de le faire, il suffit d'un accord pour que le greffe communique au Parquet le nom des entreprises qui ne transmettent pas.

M. l'Avocat Général Raynaud : Il faudrait que ce soit fait à partir d'une information systématique.

M. Pascal : C'est devenu beaucoup plus facile depuis l'informatisation.

M. Eichel (Paris-Versailles) : Une très belle remarque : je voudrais simplement signaler qu'en entendant ces débats, on se demande si, dans le terme même de "fictif", il n'y a pas déjà un élément moral -intentionnel- impliqué. En parlant de fictivité, n'y aurait-il pas une certaine redondance à dire "sciemment" dans : "celui qui aura sciemment tenu une comptabilité fictive"? C'est cet élément de redondance qui me paraît gênant dans un débat sur le caractère technique -matériel- qui devrait prédominer pour les experts-comptables judiciaires.

M. le Procureur Général Bézio : Vous avez tout à fait raison. Il est bien certain que la comptabilité fictive telle que nous sommes en train de la définir suppose nécessairement l'élément intentionnel et bien, il y a bien une redondance avec "sciemment".

M. Eichel : Et c'est ça qui nous gêne, je crois, plus que des questions de fond.

M. le Procureur Général Bézio : Je vais clôturer le débat pour ce matin et vous demander de vous retrouver dans cette salle cet après-midi.

Séance de l'après-midi

M. le Procureur Général Bézio : Je donne la parole à Mme Lethuillier-Florentin, qui va nous parler de la comptabilité dans la nouvelle législation sur la banqueroute.

**LA DISPARITION DE DOCUMENTS COMPTABLES
ET
L'ABSTENTION DE TENIR TOUTE COMPTABILITE**

PRESENTE PAR

ANNE-MARIE LETHUILLIER-FLORENTIN

**EXPERT PRES LA COUR D'APPEL DE ROUEN
EXPERT AGREE PAR LA COUR DE CASSATION**



L'article 197 de la loi du 25 janvier 1985 dispose dans son 4^{ème} alinéa que

"En cas d'ouverture d'une procédure de redressement judiciaire sont coupables de banqueroute les personnes mentionnées à l'article 196 (commerçants, personnes physiques et dirigeants de l'ensemble des personnes morales de droit privé ayant une activité économique) chez lesquelles a été relevé l'un des faits ci-après..."

"... avoir fait disparaître des documents comptables de l'entreprise ou de la personne morale ou s'être abstenu de tenir toute comptabilité".

A l'aube du 3^{ème} millénaire les appréciations des infractions sont différentes dans les esprits par rapport à ce que l'on concevait à la lecture de l'article 587 du Code de Commerce de 1807 et même des articles de la loi du 13 juillet 1967. Aujourd'hui on cherche avant tout à sauvegarder l'outil de travail. Dans la mesure où la disparition ou l'absence de tenue de comptabilité est préjudiciable à l'ordre économique, il faut punir autrement. Les auteurs de la loi ont donc voulu réduire le nombre de cas de banqueroute et "dépenaliser" avec des sanctions d'un autre ordre.

Comme le précise le Professeur du Pontavice dans la revue de Droit Comptable (1), "ce mouvement va de pair avec le souci de ne pas créer de nouvelles pénalités dont témoigne la loi du 1^{er} mars 1984 relative à la prévention et au règlement amiable des difficultés des entreprises... Il faut ajouter que la loi a été profondément influencée par le droit américain qui cherche non pas à punir, mais au contraire à donner une nouvelle chance au débiteur malheureux".

C'est ainsi que nous aurons au travers du texte de cet article 197 à analyser les éléments constitutifs du délit.

- l'ouverture de la procédure de redressement judiciaire,
- la disparition de documents comptables,
- l'abstention de tenir toute comptabilité.

I OUVERTURE DE LA PROCÉDURE DE REDRESSEMENT JUDICIAIRE

L'article 197 dispose "en cas d'ouverture d'une procédure de redressement judiciaire sont coupables de banqueroute..."

Le texte ne s'applique donc qu'à ce cas ; c'est un élément constitutif.

C'est ainsi que la 9^{ème} Chambre de la Cour d'Appel de Paris dans un arrêt du 4 mars 1987 précise que l'absence de comptabilité ne peut être reprochée au gérant d'une S.A.R.L. dont la gestion était antérieure à la date de cessation des paiements de la société, sa démission ayant été régulièrement publiée et étant devenue opposable aux tiers avant cette même date.

La Cour de Versailles dans un arrêt du 12 novembre 1987 précise que, "si le délit de banqueroute défini par l'article 197 de la loi du 25 janvier 1985 suppose qu'une procédure de redressement judiciaire a été ouverte chez le débiteur, il ne s'agit là que d'une condition préalable à l'exercice de l'action publique constitutive d'une règle de procédure qui ne saurait avoir d'effet sur les poursuites régulièrement engagées".

Le trait important reste la disparition de documents comptables ou l'abstention de tenir toute comptabilité avec une intention délibérée.

II DISPARITION DE DOCUMENTS COMPTABLES

En quoi peut donc consister la disparition de documents comptables ?

Le délit n'existe-t-il que dans le cas de disparition volontaire, totale et définitive ?

La loi du 25 janvier 1985, au 4^{ème} alinéa de l'article 197, va plus loin que l'ancien texte qui visait la soustraction de comptabilité ; il y a aujourd'hui la mention "faire disparaître des documents comptables", élément supplémentaire aggravant la notion de simple soustraction.

Si la nouvelle loi sanctionne la "DISPARITION" des documents comptables et non plus seulement la soustraction, c'est que les agissements de "disparition" sont particulièrement graves, puisqu'ils consistent à faire disparaître, même temporairement, les preuves d'engagements pris par le débiteur.

(1) n° 89 - 4 décembre 1989 - pages 47 & 48

Pour que le délit soit caractérisé faut-il que TOUS LES DOCUMENTS COMPTABLES AIENT DISPARU et peut-on essayer de reconstituer la comptabilité a posteriori ?

Sous l'empire de l'ancienne loi il suffisait que la soustraction ait porté sur des livres permettant d'établir la situation du débiteur ou sur des documents comptables propres à révéler la véritable situation du prévenu ou la nature d'une opération commerciale.

La nouvelle législation ne remet pas en cause cette approche jurisprudentielle.

La défense du prévenu peut être valablement fondée sur la contestation d'une telle intention : en effet la 9^{ème} Chambre de la Cour d'Appel de Paris le 20 mars 1986 a jugé que le délit de banqueroute n'était pas établi, car le prévenu avait remis au syndic les documents que ce dernier réclamait et il s'était cru autorisé par la suite "sans intention frauduleuse manifeste", à se débarrasser de l'ensemble de la documentation restée entre ses mains et qu'il jugeait sans intérêt puisque non demandée.

Il n'en est toutefois pas toujours ainsi ; cette même 9^{ème} Chambre de la Cour d'Appel de Paris a condamné le 17 décembre 1986 "celui qui a transféré les documents comptables en un lieu ignoré du syndic, lequel n'en a été informé que grâce à l'intervention des pouvoirs publics".

Dans son commentaire Monsieur le Substitut Marchi précise (2) :

" le prévenu par ses agissements avait entravé les opérations d'une procédure collective en mettant les organes de cette procédure dans l'impossibilité de procéder à l'examen des documents comptables du débiteur en cédant et en retenant indûment lesdits documents dans l'intention délibérée de les faire échapper à tout contrôle"

"la comptabilité est en effet un élément essentiel permettant d'apprécier la responsabilité de gestion du Chef d'Entreprise au regard de ses obligations légales".

De même la 11^{ème} Chambre du Tribunal de Grande Instance de Paris dans son jugement du 18 mai 1988 condamne le sieur X pour banqueroute au motif de disparition de comptabilité, car le syndic, malgré ses demandes, n'a jamais pu disposer d'aucun élément de comptabilité ; le prévenu prétend que cette comptabilité était restée dans les locaux repris par une autre société et qu'il ignore ce que sont devenus les classeurs. On remarque que l'intéressé ne pouvait ignorer l'obligation de remettre la comptabilité au syndic ou au moins de la conserver à disposition.

Des dirigeants ont également été condamnés, parce qu'ils n'ont pas déféré à une convocation du syndic et se gardaient ainsi de révéler où la comptabilité avait été mise à l'abri.

Nous avons personnellement connu le cas d'une commerçante qui était l'objet d'une procédure de redressement judi-

ciaire. Elle ne payait plus son loyer commercial et avait entreposé du matériel d'exploitation et tous ses documents comptables dans un garage de la cour de l'immeuble. Des héritiers du propriétaire sont venus reprendre possession des lieux en son absence, ont fait vendre ledit matériel et les documents comptables ont été dispersés. La commerçante pouvait être déclarée responsable pour "disparition de comptabilité" dans la mesure où son comportement fautif était prouvé, car elle avait commis une grande négligence.

Il n'est pas obligatoire que la disparition soit définitive. En effet la disparition, même temporaire, est un des éléments constitutifs du délit.

La reconstitution ultérieure de la comptabilité manquante doit demeurer sans effet sur l'existence de l'infraction qui est matérialisée dès le moment où la production de la comptabilité est requise. Le délit est alors consommé.

La possibilité de reconstitution était la position du Parquet de Paris dans une affaire où la prévenue (PLEE) avait été relaxée bien qu'elle n'ait présenté au syndic aucun livre comptable, mais seulement à l'audience différentes liasses de documents relevant d'un système informatique ; cette dernière thèse a été rejetée par l'arrêt de la 9^{ème} Chambre de la Cour d'Appel de Paris du 28 juin 1988 qui précise que "les faits doivent en réalité s'analyser en une abstention de tenue de toute comptabilité" et déclare la dame PLEE coupable du délit de banqueroute.

Nous devons signaler que la 11^{ème} Chambre du Tribunal de Grande Instance de Paris dans son jugement du 16 novembre 1988 ne retient pas le délit pour la "disparition d'une partie des éléments comptables". Il s'agissait là de la disparition chez un grossiste en pierres précieuses :

- de l'inventaire physique détaillé des pierres en stock et effectué chaque semaine,

- de la fiche hebdomadaire sur laquelle chaque pierre d'un poids supérieur à un carat était identifiée individuellement, étant entendu que ces documents avaient été tenus jusqu'au dépôt de bilan et conservés pendant 3 ou 4 mois.

Le tribunal indique qu'il s'agit là de documents extra-comptables et du fait que, de plus, les experts n'ont pas critiqué la comptabilité, le tribunal juge qu'il ne dispose d'aucun élément lui permettant de penser que ce sont les prévenus qui ont fait disparaître ces pièces.

La loi sanctionne donc la disparition de documents permettant de reconstituer une comptabilité, que la disparition soit le fait de destruction, vol ou placement dans un lieu non dévoilé, compte tenu qu'elle s'accompagne toujours de

(2) Gazette du Palais 3 - 5 mai 1987 - page 332

l'élément intentionnel qui reste évident dans l'esprit du législateur puisqu'il utilise l'expression "faire disparaître".

Allons-nous retrouver la même interprétation dans l'abstention de tenue de comptabilité ?

III ABSTENTION DE TENIR TOUTE COMPTABILITÉ

Que faut-il donc entendre maintenant par le fait de s'être abstenu de tenir toute comptabilité ?

L'élément constitutif du délit de banqueroute réside dans la décision de ne pas faire.

Comme nous vous l'exposons depuis ce matin le délit d'abstention s'analyse en

- un élément moral : la mauvaise foi
- un élément matériel : l'absence

Lorsque le législateur prévoit "de s'être abstenu de tenir toute comptabilité", faut-il comprendre "une absence totale de comptabilité" ?

C'est ce que nous reprendrons maintenant d'une manière plus ponctuelle :

- l'élément intentionnel
pourquoi s'est-on abstenu ?
- les faits
de quoi s'est-on abstenu ?
- les moyens
comment s'est-on abstenu ?

L'ÉLÉMENT INTENTIONNEL

Si l'élément constitutif du délit est constitué par l'intention criminelle ou même par la simple faute pénale d'imprudence ou de négligence, c'est qu'il y a violation consciente d'une obligation fondamentale.

a) Alors pourquoi s'est-on abstenu ?

Était-ce pour masquer des irrégularités commises et aboutir à une dissimulation d'actif ou de passif ?

- dissimulation d'actif pour le reprendre dans un patrimoine personnel, dans un patrimoine de tiers ou en tout état de cause hors du patrimoine social ?

- dissimulation de passif - cas plus répandu - ce qui dans l'esprit du chef d'entreprise fait retarder l'échéance cruciale du dépôt de bilan ?

Ce peut être pour maintenir en vie artificiellement l'entreprise et en cacher le plus longtemps possible la situation et conserver temporairement une source de revenus au détriment des créanciers.

On y retrouve toujours l'intention frauduleuse, mais il ne faut pas oublier que les faits qui s'apprécient se sont passés 3, 5 ou même 10 ans plus tôt. Il est donc sage de reconstituer le contexte de l'époque :

*à l'intérieur de l'entreprise
dans l'environnement économique*

et de se garder de tout dogmatisme, aucune entreprise ne ressemblant à une autre.

En tout état de cause le prévenu a négligé d'informer.

b) Faut-il une intention délibérée ?

La formulation de l'article 197 - 4^{ème} alinéa implique un élément intentionnel et on peut s'interroger sur l'importance qu'il revêt. Une faute de négligence peut engendrer le délit de banqueroute par abstention de tenue de comptabilité.

La 11^{ème} Chambre du Tribunal de Grande Instance de Paris ne conçoit pas les faits avec une telle sévérité. Dans un jugement du 29 septembre 1986 "du fait que les écritures sociales avaient donné lieu sous le contrôle d'un comptable professionnel à des saisies informatiques", elle n'hésite pas à relaxer le prévenu au motif qu'"il apparaissait aussi quand bien même ces saisies ne sauraient tenir lieu de livre comptable que ledit prévenu a tenté jusqu'à la fin de l'activité sociale de doter la société d'un embryon de comptabilité. Cet effort aussi imparfait fût-il excluait donc l'intention coupable de son auteur".

Ce jugement TAIEB sera toutefois réformé par l'arrêt du 20 janvier 1988 de la 9^{ème} Chambre de la Cour d'Appel de Paris qui n'entend pas partager une analyse aussi restrictive du délit d'absence de comptabilité "alors que les écrits comportent des ratures, des inscriptions au crayon ou des lacunes, ces écrits ne peuvent être regardés comme constituant des documents de comptabilité, d'autant plus que le livre-journal et le livre d'inventaire n'ont pas été fournis".

La Cour déclare donc le prévenu coupable de banqueroute pour s'être alors abstenu de tenir toute comptabilité.

Nous trouvons également des jugements du Tribunal Correctionnel de Paris et des arrêts de la Cour d'Appel de Paris qui ne font pas allusion à la mauvaise foi et pénalisent tout autant la négligence.

Le jugement du Tribunal Correctionnel de Paris du 16 juin 1986 déclare Guitton coupable de banqueroute pour absence de comptabilité du fait qu'"aucune comptabilité n'a été tenue pendant sa période de gestion, que le livre d'inventaire et le journal général cotés et paraphés tardivement sont demeurés vierges de toute écriture, etc..."

De même, sur les déclarations d'un prévenu (WITORSKI) qui déclarait "aucune comptabilité n'a pu être tenue, car nous ne connaissons pas les prix des véhicules que l'autre associé achetait, les seuls registres qui existaient étaient le registre de police (entrée et sortie des véhicules) ainsi que le registre du personnel", la 9^{ème} Chambre de la Cour d'Appel considère qu'"aucune comptabilité légale n'a jamais été cotée ni paraphée... Par le fait aucun bilan n'a jamais été établi..." et rend un arrêt le 7 décembre 1987 déclarant que les affirmations de l'inculpé sont dénuées de toute pertinence à la lumière de ses propres déclarations et qu'il sera retenu dans les liens du chef de poursuite sur l'absence de comptabilité.

De même la 11^{ème} Chambre du Tribunal de Grande Instance de Paris dans un jugement du 1^{er} février 1988 retient le même prévenu dans les liens de la prévention pour absence de tenue de toute comptabilité dans les 3 affaires qu'il gérait, car par rapport à la date de cessation de paiements

- dans la 1^{ère} société
les livres obligatoires n'ont plus été tenus pendant 2 ans 1/2 ; il n'y a plus d'écritures dans la comptabilité auxiliaire pendant 18 mois.

- dans la 2^{ème} société
la comptabilité auxiliaire n'est tenue que partiellement avec un livre d'achats, un livre de caisse et un livre de banque ;

- dans la 3^{ème} société
aucun livre obligatoire n'a été ouvert et la comptabilité auxiliaire se présente sous la forme d'un livre intitulé "recettes - dépenses" pour les 2 années antérieures, puis un livre intitulé "clients - ventes" pour les 6 mois suivants.

Pour le Tribunal l'importance des absences constatées et les déclarations de certains témoins établissent clairement la volonté du prévenu de ne plus tenir de comptabilité, car les insuffisances apparaissent à l'époque à laquelle il a commencé à rencontrer des difficultés de trésorerie, soit 18 mois auparavant.

Deux autres jugements de la 11^{ème} Chambre du Tribunal de Grande Instance de Paris du 3 mai 1989 et du 10 juillet 1989, confirmant également que le délit est constitué lorsque même avec une activité réduite une comptabilité n'a pas été tenue.

Dans un jugement en date du 25 octobre 1989 la 11^{ème} Chambre du Tribunal de Grande Instance de Paris relaxe le prévenu du chef d'absence de tenue de comptabilité de janvier

1986 à août 1987 au motif que "les journaux saisis ont été établis jusqu'en 1987, celui des achats et ventes s'arrêtant en août 1987", mais le condamne toutefois pour la période postérieure ; en effet si X prétend avoir adressé à son expert-comptable jusqu'au dépôt de bilan les documents pour l'établissement de sa comptabilité, il n'en vérifiait pas le bon suivi et il commet le délit en dirigeant ses affaires sans aucun élément comptable probant pendant 5 mois dans une société et pendant un an dans l'autre.

La 11^{ème} Chambre du Tribunal de Grande Instance de Paris en date du 2 mai 1989 retient également l'existence d'un délit

- dans la 1^{ère} affaire :
le prévenu reconnaît qu'en raison des difficultés que connaissait l'entreprise qui avait d'ailleurs cessé toute activité vers septembre ou octobre 1985, il avait mis fin à la mission de l'expert-comptable 6 mois plus tôt et aucune comptabilité n'avait été tenue au cours de l'année.

- dans la 2^{ème} affaire :
le prévenu reconnaît que faute de moyens et en raison de son incompetence dans le domaine comptable il a dirigé son entreprise avec une activité réduite pendant 4 ans sans tenir ou faire tenir la comptabilité.

Si le Tribunal de Grande Instance de Paris, dans le jugement du 29 septembre 1986 relaxe YILMAZ du chef de banqueroute par absence de tenue de toute comptabilité en considérant que l'article 197 n'a pas subordonné la condamnation d'un mandataire social pour banqueroute à la constatation de la mauvaise foi du coupable et fonde sa décision sur le défaut d'intention délictueuse, Monsieur le Substitut Marchi précise que la 11^{ème} Chambre du Tribunal de Grande Instance de Paris affirme avec raison le caractère intentionnel des infractions de banqueroute incriminées par l'article 197 (3) :

"tous les actes incriminés ne se conçoivent pas sans la conscience de la faute et la mauvaise foi de leurs auteurs... L'absence de tenue du moindre livre comptable constitue une violation d'une des obligations essentielles du dirigeant d'entreprise".

Si aucune allusion n'est faite obligatoirement à la mauvaise foi comme élément constitutif du délit, ces différents exemples permettent de voir que la jurisprudence ne fait pas encore l'unanimité sur le point de la mauvaise foi ou de la négligence dans la mesure où l'élément intentionnel est toujours retenu.

LES FAITS

Après l'élément intentionnel de l'abstention, examinons- en les faits.

(3) Gazette du Palais 27 - 28 février 1987 - page 111

Pour la tenue de comptabilité il faut se référer aux "obligations comptables minimales" énoncées à l'article 8 du Code de Commerce.

Alors de quoi s'est-on abstenu ?

- de procéder à l'enregistrement comptable des mouvements affectant le patrimoine

- d'établir les comptes annuels

- de contrôler par l'inventaire l'existence et la valeur des éléments actifs et passifs du patrimoine au moins une fois par an.

- de tenir les livres tels que cela est défini aux articles 1 à 6 du décret du 29 novembre 1983.

Dans l'esprit du législateur du 25 janvier 1985 il faut chercher autre chose et mettre au second plan les irrégularités comptables purement formelles.

Comme le souligne le Professeur du Pontavice dans la Revue du Droit Comptable (4)

"La Chambre criminelle de la Cour de Cassation conclut très justement dans son arrêt du 26 janvier 1987 : "la loi nouvelle ne contient aucune incrimination pénale pour des faits de tenue irrégulière de la comptabilité d'une société, lesquels ne sauraient, en raison de l'interprétation stricte des lois pénales, être assimilés à une absence de toute comptabilité".

Si la comptabilité doit s'entendre de toutes les écritures constatant les recettes et les dépenses et contribuant à la détermination des résultats, un livre de trésorerie pourrait suffire ; en revanche on ne peut admettre la seule tenue d'un livre de salaires, comme répondant à cette obligation.

Le Tribunal Correctionnel de Paris dans son jugement du 16 juin 1986 condamne Guitton au motif que seul un livre de salaires coté et paraphé le 17 janvier 1984 a été servi de septembre 1982 à juin 1984, car il s'agit d'un document à caractère social sur lequel ne sont portés, individuellement ou globalement, que les salaires versés et le détail des charges y afférentes, indépendamment de toutes précisions concernant leur mode de règlement, écritures relevant quant à elles des livres auxiliaires comptables de banque, de caisse ou éventuellement d'opérations diverses.

Il est alors précisé que Guitton s'est abstenu de tenir ou faire tenir toute comptabilité et que le délit de banqueroute est caractérisé à son encontre du fait que "le livre d'inventaire et le journal général cotés et paraphés tardivement sont demeurés vierges de toute écriture", qu'il en est de même pour le registre des assemblées dûment coté et paraphé, car le paraphé ne suffit toutefois pas à constituer un embryon de comptabilité.

Cette même Chambre dans un jugement du 23 mars 1988 relève l'infraction d'absence de tenue de comptabilité du fait que le prévenu reconnaît n'avoir pas eu les moyens de rému-

nérer son expert-comptable et ainsi de n'avoir pu établir les comptes et le rapport de gestion.

Il y a également un arrêt du 14 juin 1988 de la Cour d'Appel de Versailles qui réforme un jugement du Tribunal Correctionnel de Versailles et établit le délit de banqueroute pour absence de comptabilité considérant que Madame X a laissé chez le syndic un lot de documents, mais il y manquait les livres journaux, les livres d'inventaire et des bilans ; elle n'a donc pas procédé à l'enregistrement des mouvements affectant le patrimoine de son commerce en tenant les livres devant constituer la comptabilité des commerçants.

Il est intéressant de relever un jugement de la 11^{ème} Chambre du Tribunal de Grande Instance de Paris en date du 3 février 1988 dans une affaire où il était reproché un défaut de tenue de toute comptabilité de janvier 1984 à mars 1985 : sur le témoignage de la secrétaire qui déclare avoir établi des bordereaux de saisie transmis à l'expert-comptable et avoir prévenu le syndic en 1986 du fait que des ouvriers travaillant dans les locaux prévoyaient de jeter les documents et que la comptabilité a donc dû être tenue, le Tribunal relaxe le prévenu à défaut de renseignements sur ce qui a pu être fait jusqu'à la date de la liquidation.

Mais la 9^{ème} Chambre de la Cour d'Appel de Paris, dans son arrêt du 25 octobre 1988 reformera ce jugement et condamne le prévenu du chef d'absence de tenue de comptabilité, car aucun des livres obligatoires exigés par les articles 8 et suivants du Code de Commerce n'est présenté.

On doit souligner que la tenue de certains livres comptables n'est obligatoire que pour les commerçants, personnes physiques ou morales, seuls astreints au respect des dispositions du décret du 29 novembre 1983.

Qu'advient-il alors des personnes morales de droit privé non commerçantes ayant une activité économique et ayant l'obligation d'établir des comptes annuels ?

La loi du 25 janvier 1985 supprime la distinction entre banqueroute et délits assimilés aux banqueroutes et l'unification ainsi réalisée a pour conséquence de rendre directement applicables aux dirigeants de personnes morales les nouvelles dispositions que nous étudions aujourd'hui.

C'est ainsi que peuvent être incriminées une société civile professionnelle ou une personne morale de droit privé ayant à la fois une activité économique et un but lucratif.

Qu'en est-il du sort des agriculteurs ?

En effet la loi n° 88-1202 du 30 décembre 1988 relative à l'adaptation de l'exploitation agricole à son environnement économique et social fait désormais appliquer au secteur de l'agriculture les procédures de règlement amiable et de redressement et liquidation judiciaires initialement instituées pour

(4) n° 89 - 4 de décembre 1989 - page 46

les entreprises du secteur commercial par les lois, rappelées ce matin, du 1^{er} mars 1984 et du 25 janvier 1985.

L'article 196 de la loi de 1985 est modifié en vue de comprendre les agriculteurs parmi les personnes pouvant à l'avenir être prévenues du délit de banqueroute.

Toutefois les peines ne peuvent s'appliquer qu'aux agriculteurs dont le chiffre d'affaires est supérieur au seuil à partir duquel la loi exige la tenue d'une comptabilité.

LES MOYENS

Après l'élément intentionnel et les faits de l'abstention, examinons-en les moyens.

Il faut "s'être abstenu de tenir toute comptabilité". L'ancienne incrimination consistait dans le fait de n'avoir "tenu aucune comptabilité conforme aux usages de la profession eu égard à l'importance de l'entreprise". La nouvelle incrimination est cependant plus étroite : c'est l'absence de TOUTE COMPTABILITÉ.

Comme le précise si justement le Professeur du Pontavice dans son article paru dans la revue du Droit Comptable (5) : "le recours à la sémantique est nécessaire. Il faut distinguer l'expression "toute comptabilité" et l'expression "toute la comptabilité".

Lorsque l'adjectif "tout" précède immédiatement le nom sans être séparé par l'article défini, le terme, comme l'indique le dictionnaire Larousse, signifie chacun, n'importe quel... En revanche lorsque l'article défini "le" s'intercale entre tout et le nom l'expression signifie au contraire un ensemble... Il faut donc distinguer le texte de l'article 197 "s'être abstenu de tenir toute comptabilité" de l'expression qui n'a pas été employée "s'être abstenu de tenir toute la comptabilité" qui entraînerait alors l'incrimination de celui dont la comptabilité n'a été que partielle, quelques minimes que soient les lacunes..."

S'être abstenu de tenir toute comptabilité signifie n'avoir volontairement tenu aucune comptabilité.

Alors comment s'est-on abstenu ?

Une question se pose de prime abord : une comptabilité insuffisante peut-elle être assimilée à l'absence de comptabilité ? Le texte est pénal, donc l'interprétation restrictive ; c'est bien l'absence de toute comptabilité. Mais alors quand la comptabilité existe-t-elle ou n'existe-t-elle pas ?

Un embryon de comptabilité n'est pas une comptabilité mais pourrait le devenir et une comptabilité non entièrement probante peut ne pas être suffisamment précise pour jouer un rôle économique vis-à-vis de l'entreprise et des tiers.

C'est là qu'on peut évoquer la "panique" avec ou sans mauvaise foi. Dans l'entreprise qui connaît des "difficultés" il est courant de constater une "abstention de tenue de comptabilité" dans les dernières semaines ou même les derniers mois, surtout lorsqu'il y a occupation des locaux par le personnel.

Le personnel comptable s'efforce de sauver sa situation personnelle et il y a un certain "désordre inhérent à l'approche du redressement judiciaire".

Cela peut même être magistralement orchestré par un "professionnel en la matière".

Nous allons analyser les différentes manières dont on peut s'abstenir de tenir toute comptabilité :

a) en ne respectant pas les prescriptions des articles 8 & 9 du Code de Commerce,

b) en omettant la transcription sur les registres côtés et paraphés,

c) en ne produisant pas la totalité des documents avec toute la rigueur souhaitée,

d) en arrêtant la tenue à une certaine date,

e) en tenant la comptabilité avec des moyens informatiques sans clarté suffisante et dont l'exploitation s'avère pratiquement impossible.

a) non-respect des prescriptions des articles du code de commerce

Un arrêt de la 9^{ème} Chambre de la Cour d'Appel de Paris du 7 décembre 1987 condamne le prévenu en assimilant la comptabilité dépourvue de signification réelle à une comptabilité inexistante, car il n'était pas tenu d'écritures de centralisation, pas de livre d'inventaire et cette prétendue comptabilité n'était pas conforme aux exigences des articles 8 et 9 du Code de Commerce. Les faits de l'espèce méritent d'être soulignés, puisque le livre journal et le livre d'inventaire de la société n'étaient pas tenus, que le bilan de l'exercice précédent n'avait pas été établi et que le comptable salarié de l'entreprise avait cessé son activité depuis 3 ans.

Dans le même sens, la 9^{ème} Chambre de la Cour d'Appel de Paris dans l'arrêt TAIEB du 20 janvier 1988 prend position en faveur d'un rapprochement entre l'abstention de tenue de toute comptabilité et la tenue irrégulière de comptabilité.

Elle considère qu'il résulte de l'ensemble de l'examen des documents en cause que ceux-ci ne contiennent en eux-

(5) n° 89 - 4 de décembre 1989 - page 55

mêmes aucune indication permettant d'établir sans contestation possible qu'ils s'appliquent effectivement aux opérations effectuées par la société durant les exercices en cause, que ces écrits comportent des ratures, etc... etc... et juge donc que "ces écrits ne peuvent être regardés comme constituant des documents de comptabilité alors que par ailleurs le livre journal et le livre d'inventaire n'ont pas été servis".

La 11^{ème} Chambre du Tribunal de Grande Instance de Paris dans un jugement du 19 avril 1988 déclare que le délit d'absence de tenue de toute comptabilité est établi attendu que

- aucune comptabilité n'a été retrouvée
- le livre d'inventaire et le livre-journal sont vierges de toute écriture
- le gérant de droit s'est désintéressé du problème et n'a rien fait pour faire tenir une comptabilité.

La Cour d'Appel de Versailles dans un arrêt du 17 novembre 1987 n'hésite pas à réformer un jugement de relaxe considérant le délit de banqueroute établi du fait que "les livres légaux de comptabilité" n'avaient pas été tenus, l'inculpé ayant reconnu que ces livres n'avaient été achetés qu'à la veille du dépôt de bilan et n'avaient jamais été tenus.

A contrario le jugement DERON rendu par la 11^{ème} Chambre du Tribunal de Grande Instance de Paris le 16 janvier 1986 précise que dans cette affaire "attendu que bien que ni coté ni paraphé le journal général a été servi jusqu'au mois de décembre 1983, que l'ensemble de la comptabilité auxiliaire a été tenu régulièrement jusqu'au mois de janvier 1984, que (la nouvelle loi) incrimine l'abstention de tenir toute comptabilité, cette abstention n'apparaît pas caractérisée en l'espèce, seules quelques irrégularités ayant été relevées".

Il faut en déduire que des états de synthèse ont pu être établis et la comptabilité est reconnue alors suffisante.

Dans le même sens la 11^{ème} Chambre du Tribunal de Grande Instance de Paris relaxe X du chef d'absence de toute comptabilité de septembre 1986 à février 1987, au motif que des balances avaient été établies et des journaux tenus jusqu'en décembre 1986.

En effet l'expert reconnaissait qu'une comptabilité auxiliaire, même si elle ne reflétait pas fidèlement l'activité de la société était à jour à la date du jugement de déclaration de cessation des paiements le 28 janvier 1987.

Si les éléments comptables retrouvés permettent d'établir la situation active et passive, on voit que les tribunaux peuvent ne pas retenir le non-respect des articles du Code de Commerce comme élément constitutif du délit.

Comme le précise le Président Thorin (6), "il faut toujours rechercher si l'absence ou la mauvaise tenue des livres énumérés aux articles 8 à 10 du Code de Commerce met obstacle à la compréhension des faits comptables enregistrés et à leur analyse et si l'organisation mise en place permet au chef

d'entreprise de satisfaire à l'une des obligations qui consiste à disposer de renseignements nécessaires à une gestion consciente".

b) omission de transcription sur le registre coté et paraphé

L'arrêt de la 9^{ème} Chambre de la Cour d'Appel de Paris le 14 décembre 1987 condamne le gérant d'une SARL et relève le délit d'abstention de tenue de toute comptabilité :

- avec un journal général coté et paraphé, mais reprenant des écritures antérieures de 9 mois à son paraphé.
- un livre de salaires sans aucune écriture pour une année
- des journaux manuscrits
- diverses chemises de documents
- un bilan qui n'était rien d'autre que la liasse fiscale.

L'arrêt de la 9^{ème} Chambre de la Cour d'Appel de Paris le 14 juin 1988 réforme le jugement qui avait prononcé la relaxe de Fauconnier, prévenu qui en 1^{ère} instance avait soutenu que la comptabilité avait été tenue en permanence par informatique jusqu'à la fin de l'activité et avait produit des extraits du grand livre informatique ainsi qu'un bilan et un compte de résultat simplifiés.

Nous devons noter que la loi du 30 décembre 1988 a modifié l'article 197-4[°] de la loi du 25 janvier 1985 qui déclare "avoir tenu une comptabilité fictive... ou s'être abstenu de tenir toute comptabilité" en ajoutant... "lorsque la loi en fait obligation".

Pour certaines catégories professionnelles dont nous avons déjà parlé cela permet peut-être de minorer les risques de banqueroute, c'est le cas des artisans et surtout des exploitants agricoles qui bénéficient d'une tolérance fiscale pour une "comptabilité embryonnaire" avec la présentation des seules additions de recettes et de dépenses. Il en est de même, comme nous vous le rappelions ce matin, en vertu de l'article 20 de la loi n° 89-1008 du 31 décembre 1989, pour les seules personnes physiques dont le chiffre d'affaires n'excède pas le seuil fixé par la Loi de Finances pour la détermination du Régime Simplifié d'Imposition.

c) tenue partielle de livres

La négligence et la volonté de ne pas se plier à certaines contingences dues à la fiscalité peuvent faire croire à une absence de tenue de comptabilité.

Les registres obligatoires peuvent être tenus, mais des livres de comptabilité analytique ou de saisie de stocks peuvent comporter des omissions pendant certains mois.

(6) Gazette du Palais - 21 - 22 avril 1989 - page 7

Les juges auront alors peut-être tendance à reconnaître là plutôt une comptabilité fictive ou une comptabilité irrégulière.

C'est ainsi que dans un jugement du 26 juin 1989 la 11^{ème} Chambre du Tribunal de Grande Instance de Paris requalifie les faits dans une poursuite pour comptabilité fictive : "le prévenu tenait un cahier où il avait noté l'entrée et la sortie de chaque locataire et les charges à payer de la société ; l'expert-comptable de l'entreprise a constaté l'inexistence de la comptabilité et a établi des comptes qui pouvaient ne pas refléter l'activité de la société".

Le Tribunal a alors condamné pour absence de tenue de toute comptabilité.

d) arrêt à une certaine date

Si pour une raison inconnue de prime abord la rigueur n'est plus de mise et qu'il y a arrêt de "tenue de comptabilité", on peut encourir les peines de l'article 197.

La 11^{ème} Chambre du Tribunal de Grande Instance de Paris en a décidé ainsi :

le jugement Coute-Brière du 15 janvier 1986 relate qu'"à compter du début de l'exercice 1983, soit plus d'un an avant la déclaration de cessation de paiement et l'ouverture de la procédure collective, aucune comptabilité n'a plus été tenue ; en conséquence l'infraction d'omission de tenue de comptabilité est constituée".

le jugement du 17 janvier 1986 déclare Giroux responsable du délit de banqueroute pour arrêt de tenue de comptabilité en avril 1979 alors que l'activité s'est poursuivie jusqu'en juillet 1979.

le jugement du 23 mars 1988 retient le délit d'absence de tenue de toute comptabilité du fait que par rapport à la date de cessation de paiements

- le journal général et le livre d'inventaire s'arrêtent deux ans plus tôt
- les listings informatiques s'arrêtent un an auparavant
- aucune comptabilité n'a été retrouvée pour les 14 derniers mois

alors que le prévenu prétend avoir remis les brouillards à son expert-comptable. Toutefois si la comptabilité n'a pu être établie, cela tient au fait que ni l'expert-comptable ni le centre de traitement informatique n'étaient payés

le jugement du 18 avril 1988 condamne un restaurateur qui ne produit que des feuilles journalières de caisse jusqu'au 23 novembre 1982, foliotées jusqu'au 30 septembre 1982 seulement, sans autre livre comptable. Le délit est consommé pour absence de tenue de toute comptabilité pour la période postérieure.

le jugement du 24 mai 1988 établit un délit d'absence de tenue de toute comptabilité pendant 14 mois, car par rapport à la date d'ouverture de la procédure de redressement judiciaire,

- aucun livre n'est tenu depuis plus de deux ans,
- les journaux d'achats, banque, caisse, opérations diverses s'arrêtent plus d'un an auparavant,
- le prévenu reconnaît qu'il n'avait plus les moyens de payer le comptable et qu'il n'a pas déposé son bilan plus tôt, car il espérait une reprise d'activité.

le jugement du 11 juillet 1988 condamne X sur le défaut de tenue de toute comptabilité attendu que la comptabilité s'arrête quatre ans plus tôt avec la production des livres d'achats, de ventes, de banque et d'opérations diverses, bien que le prévenu déclare que la comptabilité fût "succincte" pendant cette période et qu'il définît les "documents comptables".

e) informatique

Le décret n° 83-1020 du 29 novembre 1983 autorise la tenue informatique de la comptabilité sous certaines conditions :

"un document décrivant les procédures et l'organisation comptable est établi par le commerçant dès lors que ce document est nécessaire à la compréhension du système de traitement et à la réalisation des contrôles.

Ce document est conservé aussi longtemps qu'est exigée la présentation des documents comptables auxquels il se rapporte".

Il s'agit d'une présentation nouvelle de comptabilité dont l'exploitant doit toujours démontrer la fiabilité.

Les dispositions de ce décret ont été rappelées à l'occasion d'une réponse ministérielle parue au journal des DÉBATS DE L'ASSEMBLÉE NATIONALE du 19 août 1988.

Un parlementaire avait appelé l'attention du Ministre de l'Economie et des Finances le 25 juillet 1988 sur les "préoccupations des auteurs de logiciels en ce qui concerne la comptabilité traitée par des moyens informatiques. Il apparaît qu'actuellement certains programmes permettent la suppression et la modification d'écritures après leur saisie informatique..." ; il demandait alors au Ministre de bien vouloir lui préciser les prescriptions légales sur ce point.

En effet l'article 2 du décret du 29 novembre 1983 prévoit que pour l'accomplissement de ses obligations comptables tout commerçant tient obligatoirement un livre journal, un grand livre et un livre d'inventaire. Ceux-ci doivent, en principe, à l'exception du grand livre, être cotés et paraphés par le Greffier du Tribunal de Commerce.

La réponse ministérielle publiée au Journal Officiel du 3 avril 1989 précise les conditions d'application du 3^{ème} alinéa de cet article 2 :

"par dérogation à cette règle les documents informatiques écrits peuvent tenir lieu de livre journal et de livre d'inventaire. Ils doivent dans ce cas être identifiés, numérotés et datés dès leur établissement par des moyens offrant toute garantie de preuve".

Ces dispositions paraissent donc exclure tout procédé permettant de modifier ou supprimer des écritures après "établissement des documents considérés". La saisie informatique doit donc être matérialisée par des écrits et l'utilisateur doit pouvoir apporter à tout moment la preuve de la fiabilité de son système.

La jurisprudence considère également que le délit de banqueroute par absence de comptabilité est caractérisé lorsque des liasses informatiques sont présentées en l'absence de tenue des livres visés aux articles 8 & 9 du CODE DE COMMERCE.

Dans l'affaire TAIEB que nous avons déjà évoquée la Cour d'Appel de Paris dans son arrêt en date du 20 janvier 1988 réforme une décision de la 11^{ème} Chambre du Tribunal de Grande Instance de Paris ; elle relève en effet qu'il résulte de l'ensemble des examens des documents comptables que ceux-ci ne contiennent en eux-mêmes aucune indication permettant d'établir, sans contestation possible, qu'ils s'appliquent effectivement aux opérations effectuées par la société incriminée durant les exercices en cause et que de plus ces écrits comportent des ratures, des inscriptions au crayon et des lacunes.

La Cour en déduit que ces documents ne peuvent être regardés comme constituant une comptabilité et condamne le prévenu pour banqueroute par absence de comptabilité.

On peut imaginer l'abstention de tenue de comptabilité lorsque

- des livres de trésorerie ne comportent pas explicitement le nom de l'établissement bancaire
- seul un code est mentionné pour respecter la confidentialité dans le cas d'une sous-traitance informatique et rien ne prouve alors que les documents comptables s'appliquent à la société en cause.

Il arrive que des sociétés de traitement informatique ne tiennent les dossiers qu'avec des codes et des numéros. Si la comptabilité est saisie rien ne permet d'identifier l'entreprise qu'elle concerne ; les éléments pourraient ne pas s'appliquer obligatoirement à la société en cause.

Un arrêt de la Cour d'Appel de Paris le 28 juin 1988 condamne une prévenue au motif qu'"apporter un ensemble de documents informatiques, de liasses informatiques, sans apporter la clé pour les utiliser, revient à donner des documents qui ne constituent pas une comptabilité".

Il n'est pas nécessaire de tenir des livres écrits "en parallèle", sinon le modernisme des ordinateurs ne servirait à rien, mais il faut que la comptabilité soit digne de ce nom et qu'elle puisse être utilisée.

De plus pour être utilisés les écrits doivent être lisibles directement par l'homme ; il faut une liste complète de toutes les écritures et non seulement une balance.

Dans l'arrêt PLEE du 28 juin 1988 la 9^{ème} Chambre de la Cour d'Appel de Paris rappelle qu'une comptabilité informatisée suppose la présentation d'un document décrivant les procédures et l'organisation comptable "dès lors que ce document est nécessaire à la compréhension du système de traitement et à la réalisation des contrôles".

A la réponse ministérielle, publiée au Journal Officiel du 3 avril 1989 (7) et s'inspirant d'une précédente réponse publiée en 1984 (8) au sujet des conditions d'application du 3^{ème} alinéa de l'article 2, le Garde des Sceaux ajoute que le "chef d'entreprise... doit être en mesure, en cas de contestation, de rapporter, outre la preuve de la fiabilité du système et de la chronologie des écritures présentées sous forme de listage, celle de l'irréversibilité du support utilisé".

Les moyens de preuve sont laissés à son initiative et "peuvent résulter de l'intervention d'un tiers autorisé (greffe, administration, etc...) aussi proche que possible de la date d'établissement des documents comptables informatiques ou de l'utilisation d'un procédé technique inviolable authentifiant les mentions obligatoires (identification, date, numérotation des feuilles)".

Nous savons, nous professionnels, que l'Ordre des Experts-Comptables estime prudemment que ces moyens de preuve ne sont pas disponibles en l'état actuel des techniques et recommande "de ne pas utiliser ce régime (dérogatoire) tant que l'évolution des techniques n'aura pas apporté des moyens suffisants de preuve dans des conditions d'application et de coûts satisfaisantes".

CONCLUSION

En conclusion, dans cet ensemble de décisions hétérogènes, on voit à quelles difficultés se heurtent le Magistrat et l'Expert, car la loi paraît comporter des imprécisions, mais comme l'écrit le Professeur du Pontavice dans la revue du Droit Comptable (9) : "nous ne pouvons pas travestir les textes...

(7) Réponse à Monsieur Mauger, J.O. A.N. 3 avril 1989 n° 8255 - p. 1582

(8) Réponse à Monsieur Destrade, J.O. A.N. 2 juillet 1984 - p. 3071

(9) n° 89 - 4 de décembre 1989 - page 57

par regret d'une ancienne législation ou en cédant à notre impatience de réprimer certains agissements qui nous paraissent condamnables... La régularité n'est pas seulement exigée des documents comptables mais de ceux qui à des titres divers en recherchent la qualification pénale".

Nous constatons aujourd'hui que les auteurs de la loi dans cet article 197 - 4^{ème} alinéa - souhaitaient en cas d'ouverture d'une procédure de redressement judiciaire, modifier les sanctions pour mieux punir les individus qui enfreignent les règles élémentaires de contrôle et les obligations comptables

a) s'ils ont fait disparaître la comptabilité

- l'accent est mis sur la notion de "FAIRE DISPARAITRE"

la disparition de comptabilité est aujourd'hui un élément supplémentaire du délit, plus grave que la soustraction que l'on retenait autrefois

la reconstitution ultérieure de la comptabilité ne peut d'ailleurs avoir d'effet sur l'objet du délit, car il y aura toujours eu un élément intentionnel

b) s'ils se sont abstenus de tenir toute comptabilité

- par mauvaise foi ou négligence, mais on y verra toujours un élément intentionnel

- en résultat de la non-conformité aux exigences des "obligations comptables minimales" énoncées à l'article 8 du Code de Commerce pour des faits ne permettant pas de justifier la valeur patrimoniale de l'entreprise, ce qui, avec la loi du 30 décembre 1988 qui ajoute "lorsque la loi en fait obligation", donne une chance supplémentaire aux personnes non-commerçantes n'exerçant pas d'activité économique, aux agriculteurs qui n'ont pas l'obligation de tenir les livres exigés dans les articles 1 à 6 du décret du 29 novembre 1983 et aux seules personnes physiques relevant du régime simplifié d'imposition en vertu de l'article 20 de la loi du 31 décembre 1989.

Il faut remarquer que pour toute incrimination retenue, il y avait à chaque fois des éléments qui pouvaient constituer une partie de comptabilité, mais on se retrouvait toujours dans l'impossibilité matérielle d'en tirer les éléments de synthèse.

Nous croyons aujourd'hui pouvoir souligner que la contradiction des divers jugements a un caractère plus apparent que réel : on recherche dans les faits si le prévenu a "fait disparaître" ou "s'est abstenu de tenir toute comptabilité" et on tente de voir si les éléments qui restent peuvent constituer une comptabilité.

Les réponses aux questions que ces décisions de jurisprudence ont pu susciter permettront peut-être de mieux appréhender les lacunes qui ont été découvertes au moment de l'interprétation de l'alinéa 4 de cet article 197 de la loi du 27 janvier 1985.

Je vous remercie de m'avoir donné l'occasion d'y apporter ma contribution.

Applaudissements

M. le Procureur Général Bézio : Madame, je vous félicite. Vous aviez un concurrent dangereux, c'était l'indolence qui pouvait s'être emparée de certains d'entre nous après les délices offerts dans ce cadre splendide du Mas d'Entremont, mais, croyez-moi, vous l'avez parfaitement vaincue. Vous avez dominé ce sujet, qui est un sujet difficile, avec une maîtrise parfaite.

Je pense maintenant pouvoir ouvrir la discussion.

Je voudrais vous donner une statistique qui n'est peut-être pas sans intérêt. Depuis 4 ans, le Tribunal de Commerce de Paris prononce environ 3 000 redressements ou liquidations judiciaires par an : 2 953 en 1987, 2 999 en 1988, 3 204 en 1989. Or, dans plus de 50 % de ces procédures, la comptabilité est soit totalement absente, soit comporte de graves lacunes, ce qui encore est de nature à prouver toute l'actualité et tout l'intérêt, Madame, de votre rapport pour lequel je vous remercie encore.

M. Bastien (Paris-Versailles) : Est-ce que cette notion est susceptible d'être étendue aux comptes consolidés ? La présentation de comptes consolidés est maintenant une obligation qui est faite par la loi aux groupes cotés en bourse, d'une part, et d'autre part la même loi sur les comptes consolidés autorise l'application de règles comptables dérogatoires par rapport au Code de Commerce et par rapport au plan comptable général. Par exemple, comptabilisation d'immobilisations en crédit-bail, élimination d'amortissements dégressifs qui auraient été comptabilisés dans des comptes sociaux et qui sont éliminés pour les comptes consolidés, etc..., ou utilisation du "LIFO" pour la valorisation des stocks consolidés, ce qui n'est pas autorisé pour les comptes sociaux. Donc, est-ce que cette notion de fictivité peut être étendue aux comptes consolidés d'une part, ce qui serait assez paradoxal, car ces méthodes dérogatoires qui sont légales, en matière de comptes consolidés, deviendraient fictives si elles étaient appliquées dans les comptes sociaux des sociétés constituant le groupe consolidé ; et d'autre part, sur le plan formel, les comptes consolidés ne sont pas nécessairement accompagnés de journaux consolidés, de grands livres de consolidation, du moins pas obligatoirement. Y a-t-il donc une question de preuve et de forme permettant éventuellement de caractériser des écritures consolidées fictives.

M. Estève : La notion droit du groupe n'est pas encore quelque chose de très évident. Que dit la loi ? Nous sommes en droit pénal, donc d'interprétation restrictive. Est-ce que le groupe a la personnalité morale ? Non.

N'oublions pas que le 4^{ème} alinéa a été complété par ce petit bout de phrase : "Lorsque la loi lui en fait obligation". Donc, je pense qu'il va falloir se référer aux obligations légales et, comme il en est ressorti ce matin de mon exposé et du débat, il faut transmettre l'information, et il faut que cette information soit transmise de bonne foi et qu'on ne vicie pas le jugement du lecteur. Dans la mesure où, finalement, nous sommes en présence justement, au niveau de ce groupe, de lecteurs avisés, ils connaissent bien les pratiques, ils connaissent bien la loi, et donc ils doivent se faire une opinion du niveau de confiance à accorder à ces documents. Je pense que, dans la mesure où, finalement, par un artifice quelconque, on n'a pas transmis la bonne information, on pourrait qualifier de fictive l'information transmise, mais pour pouvoir poursuivre du fait de tenue de comptabilité fictive, il faut qu'une procédure de redressement ou de liquidation judiciaire soit engagée. Pour cela il sera nécessaire d'étendre cette procédure à l'ensemble du groupe ou tout au moins à la société mère, dans la mesure où l'une des filiales est mise en cause, et appliquer le texte répressif.

M. Dana : Je suis d'accord avec vous, mais ces faits ne rentrent pas dans le cadre de la loi du 25 janvier 1985, ni dans le cadre de la législation sur la banqueroute. Ils pourraient constituer un élément matériel du délit de l'escroquerie, mais ils ne sont pas du tout visés par l'article 197 de la loi du 25 janvier 1985 et dans le domaine pénal l'interprétation ne saurait être extensive.

M. Estève : Est-ce qu'un groupe peut être déclaré en redressement ou en liquidation judiciaire ?

M. l'Avocat Général Raynaud : C'est la condition de base.

M. Estève : On ne peut poursuivre une tenue de comptabilité fictive que dans la mesure où il y a une instance en matière de redressement ou de liquidation judiciaire.

M. Dana : Ce n'est pas prévu dans le cadre actuel. Le groupe n'est pas une personne morale.

M. Buthurieux (Lyon-Chambéry-Grenoble) : Il y a 4 ans, l'Association Nationale de Droit Pénal a organisé un colloque à Lyon sur différents thèmes dont un intitulé : "comptabilité et droit pénal", qui a donné lieu à une communication du Procureur Général Truche, connaissant tout particulièrement cette question. J'étais à l'époque Président de la Compagnie régionale des Commissaires aux Comptes. Je crois que cette communication est intéressante dans le cadre du débat d'aujourd'hui, non pas parce qu'elle le complète, il est en effet particulièrement exhaustif, mais parce qu'elle l'enrichit au plan technique et sociologique.

Au plan technique, parce que le Procureur Général Truche a été "Expert" en la matière.

Il a dit : "Finalement, il y a 4 ou 5 trucages possibles pour arriver à ces fins malhonnêtes de faux bilan, c'est donc dans le cadre de ces 4 ou 5 trucages techniques que viennent s'insérer aujourd'hui les notions d'embryon de comptabilité, de comptabilité partielle, de comptabilité totale truquée".

Je pense que cette communication d'un magistrat traitant de notre technique a l'avantage de la simplicité et de la clarté parce que le faux est d'autant plus facile à réaliser que la technique est complexe.

Mais cette communication avait également la particularité d'être d'un apport sociologique, et j'avais eu en charge cette partie en évoquant finalement les inquiétudes du Commissaire aux Comptes à savoir que nous étions à l'aube d'une grande délinquance financière avec 4 facteurs favorisants :

Le premier facteur, ce sont les groupes de sociétés qui sont, on le sait, très difficiles à maîtriser, si les dirigeants sociaux sont à la fois malhonnêtes et fûtés ; hélas, il y en a quelques-uns.

Le deuxième élément favorisant la délinquance financière et la banqueroute, est l'internationalisation des affaires.

Le troisième facteur est le secteur bancaire et financier.

Le quatrième et dernier facteur est l'informatique.

Je crois, certes, qu'il faut s'attacher aux notions très subtiles de fictivité et d'irrégularité mais n'oublions pas que derrière, il y a des facteurs sociologiques et techniques qui sont extrêmement favorisants de la délinquance financière et de la banqueroute.

Quatre ans après cette communication, je me permettrai de dire qu'à ces facteurs favorisants s'ajoutent des secteurs économiques plus ou moins prédisposants, selon les époques.

Il faut que nous soyons extrêmement attentifs aux facteurs favorisants et aux secteurs particulièrement prédisposants aux difficultés et aux banqueroutes.

Je voudrais conclure sur une note peut-être humoristique, mais c'est peut-être de l'humour noir, essayons d'avoir moins de délinquance financière et plus de magistrats, ce serait idéal !

M. le Procureur Général Bézio : Votre remarque est très pertinente en ce qui concerne la nécessité d'augmenter le nombre des magistrats, et peut-être pas tellement d'ailleurs d'augmenter le nombre des magistrats mais d'augmenter leurs moyens et le nombre de leurs collaborateurs.

M. Heme (Paris-Versailles) : Je m'excuse de prendre la parole sans avoir eu le temps d'étudier le texte écrit des communications, parce qu'actuellement je suis assez perplexe. J'avais cru comprendre d'après les communications de ce matin et l'intervention de M. le Professeur du Pontavice que les textes actuels avaient beaucoup diminué les risques de délinquance en matière de comptabilité, et puis la communication de cet après-midi me fait penser qu'on est pratiquement revenu à la même situation.

Nous sommes des professionnels, qui dans les rapports adressés aux magistrats n'avons qu'à déterminer des faits pour laisser les magistrats apprécier. Mais l'expérience montre que les juges d'instruction s'entretiennent avec nous de constatations et, surtout quand il s'agit de magistrats qui n'ont pas eu l'occasion d'instruire d'affaires financières, ils demandent souvent notre point de vue officieusement sur l'existence du délit.

Je me permettrai d'évoquer les types de cas que nous rencontrons constamment dans nos expertises. Il y a tout d'abord le cas où la comptabilité est tout à fait acceptable, mais l'entreprise, ou plus exactement l'expert-comptable qui supervise, ne s'est pas donné le mal de tenir un journal général. Actuellement on se contente souvent -puisque les comptabilités sont toujours informatiques- d'établir les récapitulatifs mensuels de chaque journal. Aussi on ne tient pas le livre des inventaires parce qu'on dit : les déclarations fiscales en tiennent lieu.

J'avais l'impression ce matin que ceci n'était pas condamnable et j'ai cru comprendre cet après-midi qu'il y a des jugements de la 9^{ème} Chambre de la Cour d'Appel qui ont décidé que, dans ce cas-là, il y avait une comptabilité -je n'ai pas très bien compris- mais une comptabilité fictive ou bien absence de comptabilité ; ce qui, j'avoue, m'a surpris un peu, puisque c'est une faute, relativement vénielle, et que commettent de nombreux cabinets comptables, de ne pas tenir le journal général en ordre. Je l'ai rencontré dans nombre d'expertises judiciaires.

Nous avons aussi un autre cas qui est très fréquent : la comptabilité courante a été très bien tenue, livre de caisse, livre de banque, les achats, les ventes, mais par exemple on n'a pas tenu le journal d'opérations diverses parce qu'il aurait fallu y comptabiliser les pénalités encourues parce qu'on ne payait pas le fisc ou la sécurité sociale depuis plusieurs mois. On aboutit donc à un bilan qui est faux. Ou encore, autre exemple fréquent, la comptabilité est pratiquement exacte en ce qui concerne la plupart des chiffres, mais on ne fait pas de provisions sur les clients ou sur les stocks, ce qui donne un bilan qui est faux. Est-ce que, dans ce cas-là, on se trouve devant une comptabilité fictive ou pas ?

Un autre cas aussi que l'on rencontre fréquemment dans nos expertises, c'est la comptabilité tenue correctement mais où quelquefois, deux ou trois mois avant, on a complètement cessé de tenir les comptes parce qu'on était toujours un petit peu en retard. Il y a peut-être des brouillards qui ont été tenus, des pièces comptables qui existent, mais la comptabilité des derniers mois n'est pas complètement tenue.

Ce que j'aimerais savoir, c'est que nos confrères qui se sont penchés sur les communications nous disent -peut-être que le rapporteur général avait l'intention de le faire- dans le cas où il n'existe pas de livre d'inventaire et s'il n'y a pas de livre général tenu, est-ce que vraiment c'est toujours un cas de banqueroute ? Si on n'a pas tenu certaines écritures mais que la plupart des livres sont à peu près corrects, est-ce qu'il y a bien une comptabilité fictive, comme on semble l'avoir dit tout à l'heure dans la dernière communication, et puis enfin, dans le troisième cas qu'on rencontre, si vraiment les dernières semaines ou les derniers mois la comptabilité

n'a pas été tenue, est-ce qu'on a bien absence de toute comptabilité ?

M. Breval : En réponse à ces questions, Monsieur Heme, je crois pouvoir dire que les arrêts de la 9^{ème} Chambre de la Cour d'Appel de Paris auxquels il a été fait référence sont des arrêts qui ont été rendus en 1987 et 1988 et qui, à mon avis, ne sont plus tout à fait d'actualité. Il est vrai qu'à ce moment-là, dans l'un des arrêts au moins, la Cour a dit : il n'y avait pas les livres obligatoires, donc il n'y a pas de comptabilité ; il y a absence de toute comptabilité parce qu'il n'y a pas les livres obligatoires. Je crois que ceci est dépassé et qu'en tout cas actuellement il faut considérer que ce n'est pas un cas d'absence de toute comptabilité. Il y a eu bien d'autres décisions qui, au contraire, ont admis l'existence d'une comptabilité, en tout cas pas l'absence de toute comptabilité, lorsqu'il n'existait pas grand chose comme comptabilité habituelle.

L'absence d'enregistrement d'opérations diverses ou d'écritures de régularisation ou d'écritures d'inventaire aboutit à une comptabilité mal tenue, pourrait-on dire, mais pas au délit, sous la réserve toutefois de l'importance des modifications dans la présentation qui peuvent en résulter. Car on rejoint là la notion de fiction, de comptabilité fictive, dans la mesure où ce qui en ressort ne représente pas la réalité, mais il y a là -on l'a dit, on en reparlera- un problème d'appréciation de l'importance. Est-ce que les écritures non passées sont d'une importance telle qu'elles modifient profondément la situation de l'entreprise, la présentation de cette situation ? Mais l'absence de ces écritures ne peut pas normalement conduire à une condamnation pour absence de toute comptabilité, puisqu'il y en a une dans laquelle il manque seulement des éléments.

Quant à l'arrêt de la tenue de la comptabilité dans la dernière période précédant la cessation des paiements ou l'arrêt d'activité, je pense que la réponse est la même, on ne peut pas considérer qu'il y a absence de toute comptabilité. Je dirai tout à l'heure que la question peut se poser aussi, c'est un peu la même chose pour l'arrêt de comptabilité ou pour l'absence d'établissement des comptes annuels dans une dernière période, car, pour apprécier la consistance du patrimoine d'une entreprise, il faut les états de synthèse. Mais -je le dirai également tout à l'heure dans le rapport de synthèse- la jurisprudence ne s'est pas orientée, jusqu'à présent et à ma connaissance, dans le sens de la rigueur. Dès l'instant où il y a un peu de comptabilité et notamment si elle n'a pas été tenue seulement dans les derniers mois, en général le délit ne peut pas être considéré comme constitué.

M. le Procureur Général Bézio : Si vous permettez, je voudrais poursuivre un peu votre réflexion et indiquer que le rôle de la Cour de Cassation en cette matière est particulièrement difficile. Je ne pense pas qu'on puisse attendre d'elle la solution à ce problème, pour la bonne raison, vous le savez, que c'est une question de fait. Ce matin on faisait remarquer avec raison que selon certains arrêts de la Cour de Cassation de simples lacunes ne constituent pas un cas de banqueroute et ne caractérisent pas l'absence de toute comptabilité.

Mais comme l'avait précisé Monsieur le Conseiller Gondre au cours du colloque, notre Cour en cassant des décisions qui avaient adopté une solution contraire a surtout voulu sanctionner un défaut de motivation.

Si les juges du fond estiment que les quelques documents qui leur sont soumis ne constituent pas une comptabilité cela ressort de leur pouvoir souverain. Le seul contrôle que puisse exercer la Cour de Cassation est celui des motifs.

Si l'arrêt attaqué se contente d'affirmer "la comptabilité présente des lacunes" et condamne, il encourt la censure car la condamnation ne peut être assise que sur le constat d'une absence de toute comptabilité et non sur celui d'une simple lacune.

C'est ce qui peut expliquer le caractère flottant de la jurisprudence que les uns et les autres vous avez fait ressortir...

Mais permettez moi d'attirer votre attention sur le fait qu'à ma connaissance la 9^{ème} Chambre n'a pas modifié sa jurisprudence, et non seulement elle ne l'a pas fait mais la 11^{ème} Chambre du Tribunal paraît s'être inclinée devant la jurisprudence de la 9^{ème} Chambre, pour arriver quelquefois aux mêmes solutions mais avec une motivation différente.

M. Cazalet (Aix) (Vice-Président du Conseil Supérieur de l'Ordre) : Je crois qu'à ce niveau du débat, Monsieur le Procureur Général, vous venez de nous préciser qu'il ne faut pas attendre de la Cour de Cassation qu'elle nous dise exactement quels sont les périmètres de la comptabilité. Cette attitude nous semble logique puisqu'elle renvoie à la profession comptable le soin d'établir lesdits périmètres, ce que cette dernière est entrain de réaliser par une normalisation des missions.

La mission comptable étant toujours contractuelle, elle ne peut s'imposer qu'à travers un consensus entre le client, le professionnel comptable et l'environnement, consensus qui est formalisé par la normalisation.

Trois niveaux sont prévus : l'examen, l'audit simplifié et l'audit selon l'étendue de l'intervention, cette dernière donnant lieu dans tous les cas à l'émission d'un avis par le professionnel sur la fiabilité des comptes sous forme d'une attestation.

Cette attestation fondée sur des diligences prévues par les normes représente une contribution importante de la profession comptable sur une assurance de qualité des comptes et donc sur leur régularité et leur sincérité.

Il convient maintenant que par une action des professionnels sur le terrain et une communication adéquate, l'environnement demande la production d'une attestation avec les états financiers.

M. Bréval : Je crains que les entreprises qui bénéficieront d'une attestation d'examen ou d'audit, simplifié ou non, ne soient pas, dans la généralité des cas, celles qui donneront

lieu à des procédures en banqueroute, car, dans ces cas-là, nous avons malheureusement trop souvent l'expérience de voir qu'on n'a pas eu recours aux services de l'expert-comptable ou bien, dans les derniers temps, en tout cas, qu'on ne le rémunérait pas et, naturellement, que celui-ci n'exécutait pas les travaux. Donc, ce sera bien dans les entreprises qui iront bien. Dans les autres, je ne suis pas sûr qu'on rencontrera souvent ces attestations.

M. Cazalet : Sans vouloir créer de dialogue, je rappellerai que si l'environnement (Banques, Fournisseurs, Administrations...) voit l'utilité d'une telle attestation et l'exige peu à peu, il y aura de moins en moins d'entreprises qui pourront présenter des comptes irréguliers.

M. Pascal : Je voulais ajouter que, dans la grande majorité des cas d'entreprises qui déposent leur bilan, on constate que les stocks ou les travaux en cours en bâtiment sont automatiquement surévalués et, en général, il n'y a pas de poursuites, sauf si c'est vraiment disproportionné avec les résultats. C'est le cas 9 fois sur 10.

M. l'Avocat Général Raynaud : Je voulais simplement dire que j'ai l'impression que nous avons du mal -en tout cas moi personnellement- à nous dégager des notions anciennes et que, tant en ce qui concerne la fictivité de la comptabilité que l'absence de toute comptabilité, nous avons tendance à essayer de revenir à la jurisprudence ancienne et à la conception ancienne de la comptabilité irrégulière au sens large du terme. Or, je suis tout à fait persuadé -la lecture de la loi le montre bien- que l'on a voulu vraiment dépénaliser ces choses-là, sauf tout à fait cas d'exception quant à la fictivité, c'est-à-dire en fait la poudre que l'on veut jeter aux yeux des partenaires financiers, économiques ou sociaux pour les tromper, et puis la négligence tellement absurde ou le magouillage tellement abominable qui fait que l'on ne trouve rien qui ressemble à de la comptabilité. Mais je crois que ce sont les bornes vraiment qu'a voulu poser le législateur et qu'hormis cela le juge pénal n'est plus concerné. Eventuellement le juge de commerce ou la Chambre Commerciale de la Cour de Cassation sont concernés, et puis c'est tout. Je crois qu'en fait c'est ce que j'ai retenu de vos travaux, mais c'est comme cela personnellement que j'analyse la loi telle qu'elle se présente aujourd'hui devant nous.

Mlle Doyen (Paris-Versailles) : Juste un mot pour essayer de simplifier, je crois qu'il faut revenir tout simplement au texte. "Toute", qu'est-ce que ça veut dire ? Il y a un texte, il est mal fait, c'est certain, il n'est pas très compréhensible, c'est encore plus certain, mais il existe, il faut donc l'appliquer. Quand on dit "absence de toute comptabilité", qu'est-ce que ça veut dire, "toute" ? Est-ce que ça veut dire que, s'il n'y a rien du tout, il y a cas de banqueroute ? Est-ce que ça veut dire autre chose ? Quand on saura ce que les mots veulent dire, on saura peut-être comment il faut les interpréter, mais je crois qu'il ne faut pas aller chercher midi à 14 heures. Qu'est-ce que ça veut dire, "toute comptabilité" ?

M. l'Avocat Général Raynaud : Si vous, en tant qu'expert, vous dites qu'il y a des éléments de comptabilité et si le juge retient le fait qu'il y a des éléments de comptabilité, sa décision sera nécessairement cassée parce qu'elle sera en contradiction avec ses constatations légales de fait. Si le juge constate qu'il y a des éléments de comptabilité, il ne pourra pas condamner pour absence de toute comptabilité, ce n'est pas possible et ce sera à vous, à l'origine, vous, les experts, de guider le juge en lui disant : est-ce qu'il y a des éléments de comptabilité ou pas ? Dès que vous en trouverez, la condamnation pénale, à mon sens, est exclue.

Mlle Doyen : Même si c'est mauvais.

M. l'Avocat Général Raynaud : Ce n'est pas le problème.

M. Cailliau : La petite synthèse que je me suis faite personnellement et qui répond peut-être un peu à la question de mon confrère Heme c'est que la comptabilité, -comme il résulte de l'excellent exposé qu'on a eu ce matin- c'est une organisation qui doit être fiable en vue d'une information financière. A mon avis, voilà, je crois, ce qui définit la comptabilité au sens qui nous occupe.

Je pense que l'absence de comptabilité se manifeste à partir du moment où il manque une organisation permettant de la reconstituer après coup de façon fiable. Même s'il y a eu différents désordres -par exemple l'expert-comptable n'a pu travailler pendant un an,- à partir du moment où, à mon avis, il existait dans l'entreprise une organisation susceptible de permettre de tenir une comptabilité, à ce moment-là il y avait une organisation en vue d'une information financière fiable qui n'a pas été jusqu'au bout pour une raison ou pour une autre. J'estime que, dans ce cas-là, il serait, eu égard à la dépenalisation voulue, injuste de punir l'intéressé.

M. Bréval : Je pense, Monsieur Cailliau, qu'il faudrait savoir ce que vous entendez par reconstituer la comptabilité, car il ne s'agit pas de remplacer le chef d'entreprise et d'établir, après la cessation des paiements, la comptabilité que lui n'a pas fait établir, et de dire : "Maintenant, il y en a une, et par conséquent il n'y a pas absence de toute comptabilité". C'est au chef d'entreprise de l'établir, ce n'est pas après coup qu'il faut le faire.

M. Cailliau : Je suis de votre avis, mais supposons le cas d'une entreprise qui commence et qui va capoter très vite pour des raisons quelconques. On a vu qu'un des premiers stades de la comptabilité c'était la saisie. Je suppose que le chef d'entreprise, en vue de donner son information financière fiable, a bien classé toutes ses pièces comptables telles que factures clients et fournisseur, qu'il a fait des bandes d'additionneuse pour voir qu'il n'en manquait pas, puis a été arrêté à ce moment-là par le fait que son entreprise a capoté. A mon avis, il s'était organisé pour fournir une information financière fiable. S'il n'a pas tenu de livre de banque,

de livre d'achats, il avait, je pense, des livres de trésorerie pour savoir quelle était sa position. A mon avis, à ce moment-là, il n'y a pas absence de toute comptabilité. Mais c'est évidemment le cas limite.

Si par contre le chef d'entreprise n'a fait qu'empiler des pièces comptables dans une boîte à chaussures, là je suis d'accord avec vous qu'on ne va pas essayer de reconstituer la comptabilité car même si on établissait une comptabilité, on n'aurait aucune sécurité que celle-ci décrit effectivement toutes les opérations de l'entreprise. Voilà personnellement où je place la barrière.

M. Bréval : Je crois qu'il y a après cela une question de cas d'espèce, essayer de savoir combien de temps cette période a duré, est-ce qu'une entreprise qui aura duré si peu de temps donnera lieu à une poursuite en banqueroute ? Tout cela est question d'appréciation, de fait dans chaque cas, parce qu'il y a quand même la règle selon laquelle la comptabilité doit être tenue au jour le jour. S'il a passé 8 mois sans rien faire, c'est peut-être quand même anormal, mais encore une fois c'est un cas d'espèce.

M. Fleury (Paris-Versailles) : Je voudrais revenir à une image qui a été donnée ce matin entre le tas de briques et le mur, j'ai trouvé l'image très bonne. La comptabilité, c'est un tout, c'est la saisie de l'informatin, c'est le traitement de l'information et c'est la mise en forme, et je sens bien mon ami Bréval qui tique, dans la mesure où on ne lui apporte pas la mise en forme. Nous sommes les maçons. Quand le mur existe-t-il ? Il faut l'approvisionnement, il faut les briques, il faut les mettre l'une sur l'autre. La comptabilité, c'est un tout.

Reste à savoir à quel moment le mur a été terminé et éventuellement pourquoi on s'est arrêté en route, car le mur est demeuré en cours d'élaboration. Il y a eu un incident de parcours. Si la comptabilité n'a pas été mise en forme, finalement, c'est un incident de parcours. Si l'organisation de base existe et on a bien saisi les informations, si on a commencé à les traiter puis qu'on s'est arrêté et qu'on n'a pas établi les éléments de synthèse, le mur n'est pas fini, ce n'est pas grave. Il en serait autrement si finalement on constate que la saisie n'a pas été organisée.

M. Cailliau : Vous avez raison si on constate qu'on n'a rien fait pour traiter le tout, car je crois que c'est à cela qu'il faut qu'on s'attache : la comptabilité, c'est un tout on ne peut le dissocier. Qu'on revienne sur les suggestions de Mlle Doyen qui, en matière de comptabilité fictive, étaient très bonnes, j'ai beaucoup apprécié la forme et le fond.

M. l'Avocat Général Raynaud : Est-ce que je peux poser une question à la profession ? Vous avez dit tout à l'heure que, parmi les dangers qui pouvaient se présenter à un commissaire aux comptes, il y avait l'informatisation de la comptabilité. Ma question est la suivante : vous croyez-vous capables et êtes-vous en mesure, avez-vous les techniques

qui vous permettent de déceler la fraude comptable informatique ? Parce qu'on l'a vu dans quelques affaires célèbres à l'étranger ou en France, on se rend compte des mois après qu'une comptabilité qui a toutes les apparences de la cohérence et qui a toute la cohérence comptable voulue est une comptabilité complètement truquée.

M. Fleury : C'est la comptabilité fictive. Elle peut en la forme être parfaite et fictive quand même.

M. l'Avocat Général Raynaud : Il est vrai qu'il s'agit dans ce cas d'une comptabilité fictive mais comment, en tant qu'expert peut-on déceler ce genre de chose ?

M. Buthurieux : Je répondrai par un cas tout récent. A Lyon, un commissaire du SRPJ, spécialiste en la matière, a découvert dans une comptabilité une bombe logique avec un effet retard de 4 ans.

Question : quid de la fictivité ou pas et quid de l'imputabilité du délit à la personne qui a mis cette bombe logique dans la comptabilité ? Est-ce le chef d'entreprise, est-ce le directeur financier, est-ce un concurrent ? ...Il y a une bombe logique, c'est une certitude. Elle truquera dans 4 ans la comptabilité, mais quel est l'auteur du trouble ?

Dans ce cas particulier, le SRPJ a eu énormément de chance : lors d'une perquisition, les inspecteurs sont tombés sur l'antidote qui était rédigé à la main et, par l'analyse graphologique, ils ont pu imputer le délit au coupable. Cela poserait un problème si, après le déclenchement avec un effet retard de 4 ans, on disait : cette comptabilité est truquée, elle est fictive parce qu'elle a une bombe logique, mais quel est donc l'auteur de la "Science fiction" ?

Nous entrons dans une problématique extrêmement difficile au plan pénal et extrêmement difficile au plan des contrôles.

M. Brisac : Il m'arrive souvent -les membres de mon bureau qui sont ici le savent- de distinguer entre technique technique et technique expertale. Votre technique technique m'est totalement étrangère, mais j'ai trouvé beaucoup de points dans le débat de ce matin et dans les échanges qui viennent d'être faits à l'instant, de points qui se rattachent à une technique expertale très générale. Ces problèmes informatiques que vous évoquez là, j'en entends parler ou je les vis dans beaucoup de domaines techniques, que ce soit chez nos amis architectes experts, avec des conflits sur des modes de conception assistée, que ce soit chez les ingénieurs experts -dont je suis- avec les problèmes que pose l'analyse, en expertise, d'une note de calcul qui est fournie sous forme d'un listing. On a là une évolution considérable de l'expertise dans tous nos domaines techniques, évolution liée justement à ce mode de présentation du produit informatique.

Et je dirai en résumant que le défaut d'expression en langue courante, dans un ordre logique, de ce qu'a fait la partie ou le prévenu, rend l'expertise quasiment impossible -pardon, Monsieur l'Avocat Général-, sauf, en reprenant un exemple qui a été donné, en reconstituant ce qui a été fait à partir des mêmes hypothèses que produisent les interlocuteurs et en adoptant une autre logique, au autre logiciel, de façon à aboutir à un résultat comparable à celui qui a été donné, car finalement la seule façon de pouvoir dire au magistrat, pour nous, si le résultat était exact ou non, dans l'incapacité où est l'expert de suivre le raisonnement logique, c'est d'en faire un autre à partir des mêmes bases, des mêmes hypothèses, bien entendu, mais en utilisant ce que je qualifierai d'un autre algorithme, pour voir si les deux résultats sont les mêmes ou pas.

C'est grave sur au moins trois points :

1° - C'est très lourd.

2° - C'est très abscons.

3° - Ça sacrifie à ce que personnellement je trouve très regrettable -et vous vous rappellerez, Président Thorin que je l'ai dit à de jeunes experts chaque année au cycle de formation-, ça revient à demander à l'expert de faire, c'est-à-dire de dire ce qu'il aurait fait s'il avait été à la place de la partie ou du prévenu, au lieu de donner un avis seulement sur ce qu'a fait la partie ou le prévenu. Ce n'est pas du tout le même processus logique, mais c'est peut-être une conséquence de la généralisation de l'informatique et à cet égard, je dois dire que je suis assez inquiet.

Merci, Monsieur le Président.

M. le Procureur Général Bézio : C'est nous qui vous remercions.

M. Paumier (Paris-Versailles) : Je voulais dire que, sur le plan technique, à ma connaissance, en technique informatique pure, il n'existe strictement aucune manière d'avoir la certitude qu'une écriture donnée a été passée à une date donnée et qu'elle n'a pas été corrigée ultérieurement. Avec mon confrère Bouchon nous en avons souvent discuté. Chaque fois que l'un trouve une méthode, l'autre trouve une contre-méthode. Je crois qu'il n'existe, sur le plan technique, strictement aucune manière d'être certain qu'une provision, par exemple, n'a pas été modifiée 6 mois après son établissement ou qu'une écriture n'a pas été corrigée, sur le plan strictement technique, à ma connaissance.

M. Rouvier (Lyon-Chambéry-Grenoble) : Je crois que nous n'avons pas totalement répondu à la question de M. l'Avocat Général. Il est bien certain que le cas évoqué par notre ami Buthurieux n'est pas à négliger, mais je pense, en dépit de ce qui vient d'être dit à l'instant, que nous ne sommes pas démunis de tout moyen, à condition de se faire assister éventuellement d'informaticiens qui soient au courant de ces problèmes comptables.

Il y a quand même l'examen de ce document dont on parlait, qui est indispensable mais que l'on trouve encore peu dans les entreprises. On peut penser qu'une part importante de notre activité de commissaires aux comptes, au moins dans les entreprises importantes -et je pense en particulier aux banques- peut être constituée par l'examen des procédures administratives liées à l'informatique. Nous ne sommes pas totalement démunis, en ce sens qu'on peut examiner les programmes informatiques eux-mêmes, la conservation des travaux, voir comment est effectuée la maintenance, et il existe également des techniques qui peuvent être mises en place avec des populations importantes, c'est-à-dire peut-être des dizaines de milliers d'enregistrements, ce qui évite de procéder à la technique du sondage et de faire en quelque sorte -pardonnez l'expression- un sondage exhaustif. Il existe des programmes paramétrables d'interrogation de fichiers qui, en utilisant soit le matériel informatique de l'entreprise, soit -mieux encore- à l'aide de cartes d'émulation permettant de rapatrier les données au cabinet du commissaire aux comptes et de faire à ce moment-là des états d'exception -je pense en particulier aux banques, où il nous est arrivé, pour des prêts qui avaient été consentis, de retrouver des intérêts créditeurs, ce qui était quand même paradoxal pour des intérêts à taux 0.

Il n'est pas dit -il ne faut pas être trop présomptueux- qu'on arrive à une certitude absolue en ce domaine-là, mais je crois que la profession évolue et c'est un problème qu'à la section de Lyon-Chambéry-Grenoble nous avons étudié, en ce qui concerne la fraude informatique en particulier, il y a déjà 3-4 ans. En particulier Denis Loeper, qui est le frère de Pierre Loeper ici présent, avait traité du problème mais, -qui est un tout autre problème- de la reconstitution des preuves en matière informatique qui, par définition, sont perdues, ce qui nécessite effectivement l'élaboration de nouveaux programmes ou l'utilisation de matériels informatiques qui, pour l'expert judiciaire, avec quelques années de décalage, peuvent ne plus exister. Par conséquent, la reconstitution de preuves en la matière s'avère extrêmement difficile et nous avons conclu à l'époque, si j'ai bonne mémoire, que l'expert-comptable à ce moment-là devait être associé, pour la réalisation de telles missions, à un expert informatique.

M. Thorin (Paris-Versailles) : Monsieur le Procureur Général, vous avez donné tout à l'heure une information qui m'a un peu troublé, lorsque vous avez dit : il nous semble que la 11^{ème} Chambre Correctionnelle de Paris allait un peu aligner sa jurisprudence concernant l'absence de toute comptabilité et la comptabilité fictive sur celle de la 9^{ème} Chambre de la Cour. Ce sera très bien pour les justiciables de savoir qu'il y a homogénéité dans les décisions qui sont prises, cela me permettra, peut-être, d'écrire un autre article, puisque j'ai été souvent cité aujourd'hui. Mon article venait simplement du fait que j'avais constaté qu'il y avait contradiction, et la contradiction était selon moi fautive des deux côtés. Je m'explique : je crois que la référence qui est souvent faite par la 9^{ème} Chambre de la Cour aux livres obligatoires du Code de Commerce pour appliquer une jurisprudence, un texte de loi postérieur qui ne vise pas du tout les livres obli-

gatoires, avait quelque chose, permettez-moi de le dire, de malsain.

En revanche, il me semblait que la définition qui était donnée par la 11^{ème} Chambre Correctionnelle de Paris de la comptabilité était, quelquefois, par trop simpliste, mais se raccrochait davantage à la définition commune. Dans la mesure où il y a concordance entre la 9^{ème} de la Cour et la 11^{ème} Correctionnelle, je ne suis pas entièrement satisfait.

Je dirai, avec M. l'Avocat Général Raynaud, on semble revenir aux définitions anciennes de la comptabilité irrégulière. D'ailleurs, l'annotateur, M. Marchi, indique bien dans ses commentaires sur toutes ces décisions de la Cour -décisions d'ailleurs auxquelles il participe par ses requisitions- "Nous voilà revenus à la notion de comptabilité irrégulière". Or, il semblerait -et sans peut-être empiéter sur les conclusions de tout à l'heure de mon ami Bréval- que nous ne sommes pas très proches de la loi nouvelle. C'est pourquoi je m'étais permis d'appeler le législateur à l'aide.

On veut dépénaliser, on fait un texte très simple, des expressions nouvelles sont utilisées, qui sont selon moi, dans une certaine progression logique : absence de toute comptabilité, comptabilité fictive. Mais si, de fait, nous revenons, avec un texte nouveau à la conception ancienne que l'on veut abandonner pour dépénaliser, le problème n'est pas résolu.

M. le Président Feuillet : Je suis assez surpris de la tendance qui se dégage des interventions des experts comptables judiciaires qui viennent successivement de prendre la parole et qui consacrent leur attachement à la législation antérieure.

Au contraire, il apparaît tant à l'audition des textes qui ont été présentés que des déclarations des éminents magistrats qui nous ont fait l'honneur de participer à nos travaux que dans l'esprit du législateur de 1985, les cas de délits de banqueroute se rattachant à l'absence de comptabilité sont relativement rares.

En effet, absence de toute comptabilité doit s'entendre littéralement, Monsieur le Professeur du Pontavice l'a clairement expliqué ce matin et Madame Lethuillier Florentin cet après-midi.

Dans les cas où le délit de banqueroute pour comptabilité fictive s'applique, on se trouve en présence d'une construction tout à fait évidente de fictivité comme l'a bien précisé tout à l'heure Monsieur l'Avocat Général Raynaud.

Ne soyons pas nostalgiques de la loi antérieure et acceptons de prendre en compte la dépénalisation.

Les deux cas de banqueroute justiciables d'une incrimination pénale pour absence de comptabilité ou pour comptabilité fictive donneront lieu à des applications très limitées, les sanctions pour absence de toute comptabilité ne se concevant jamais que dans des cas extrêmes.

M. Estève : Je crois qu'il faut apporter certaines précisions très pratiques. Je vais parler sous le contrôle de M. Pascal. Comment ça se passe, concrètement ? Un individu, un chef d'entreprise dépose son bilan. Il y a un Juge-Commissaire et

un Administrateur Judiciaire qui s'occupent de l'affaire. Dans un premier temps, ils vont constater quoi ? Que la situation est telle que l'entreprise est viable ou non viable, et au niveau des livres comptables, ils vont essayer de savoir si les informations qu'ils ont à leur disposition permettent de poursuivre la tâche qui leur est assignée de pouvoir régler justement le sort de cette entreprise en difficulté qui a déposé son bilan ou qui est déclarée en liquidation. Et si je prend l'exemple lyonnais, il y a un contact, presque un travail en commun entre le Parquet Financier et les Magistrats du Tribunal de Commerce, en ce sens qu'à toutes les audiences qui traitent des entreprises en difficulté, en principe le mercredi, les Magistrats du Parquet Financier siègent. Et c'est après le rapport que fait le Juge-Commissaire ou l'Administrateur Judiciaire au Parquet que l'action est diligentée.

Ce qu'il faut avoir présent à l'esprit, c'est que, s'il y a dépénalisation des anciens cas de banqueroute, il y a un renforcement des sanctions civiles et professionnelles et le Magistrat du Tribunal de Commerce a déjà à sa disposition deux sanctions, déclarer en faillite personnelle le dirigeant ou le commerçant, ou prononcer l'interdiction de gérer, et c'est bien souvent ce qui compte, ce qui est dissuasif, parce qu'entre nous, (c'était les habitudes lyonnaises), la plupart du temps, sous l'ancienne législation, cela se traduisait par 800 F d'amende pour banqueroute.

Cela ne gênait personne ces 800 F d'amende. On trouvait un homme ou une femme de paille, ce qui était encore beaucoup plus dangereux, et on repartait dans une nouvelle

activité. Tandis qu'actuellement le rapport transmis au Parquet va permettre de poursuivre les cas désespérés où il n'y a rien à retirer sur le plan civil, donc les cas graves, et je crois que ce qui est très intéressant, c'est de voir, à travers surtout la jurisprudence développée par Madame Lethuillier-Florentin sur des cas qui nous ont fait sourire, où finalement on va reconstituer une comptabilité un an et demi après, ou on achète les livres juste avant de déposer le bilan, que la sanction pénale va être la seule efficace.

Donc, les cas de tenue de comptabilité fictive ou d'absence de comptabilité sont des situations qui n'ont pas permis d'appréhender le véritable état dans lequel se trouve l'entreprise dans le cadre d'une action en redressement ou liquidation judiciaire et je crois que nous mêmes sommes encore sous l'influence de l'ancienne législation qui était très comode : on n'avait pas déposé le bilan dans les 15 jours, on n'avait pas tenu les livres obligatoires, d'où sanction. Mais aussi déformation professionnelle on veut toujours rattacher cela aux documents de synthèse. Je dirai que les documents de synthèse ne sont qu'un accessoire dans l'ensemble, et qu'il faut se placer justement dans la continuité de la comptabilité et surtout dans l'impossibilité pour les organes de la liquidation de pouvoir faire leur travail. C'est ce qui ressort un peu des contacts que j'ai eus avec les Juges-Commissaires et les Magistrats du Parquet financier de Lyon.

M. le Procureur Général Bézio : Si vous le voulez bien, nous allons passer à la synthèse, et je vais donner la parole à M. Bréval.

RAPPORT DE SYNTHESE

**PRESENTE PAR
CLAUDE BREVAL**

**RAPPORTEUR GENERAL
EXPERT PRES LA COUR D'APPEL DE PARIS
EXPERT AGREE PAR LA COUR DE CASSATION**



Monsieur le Procureur Général
Messieurs les Magistrats
Monsieur le Président
Mes chers Confrères

Vous avez aujourd'hui entendu les trois rapports présentés par nos Consœurs, Mme Berne-Lamontagne et Mme Lethuillier-Florentin, puis par notre Confrère, Monsieur Estève et concernant successivement

- une recherche de la définition de la comptabilité
- une étude sur la "comptabilité fictive"
- et une étude sur l'absence de comptabilité, soit que celle-ci n'ait pas été tenue, soit qu'elle ait disparu.

Je pense que vous avez apprécié la qualité de leurs travaux et mesuré l'effort qu'ils ont dû accomplir pour les réaliser.

Sachez, à ce propos, que, dans un climat de très cordiale collaboration, ils ont dû remettre, certes pas vingt fois, mais en tout cas plusieurs fois, "sur leur métier leur ouvrage", avant d'aboutir à la version finale qu'ils vous ont présentée et cela, bien entendu, en plus de leur activité professionnelle.

J'espère donc vivement que vous vous associerez à moi pour les remercier de leur persévérance et de leur dévouement.

Je tiens à remercier aussi M. Pierre Feuillet, notre Président National, qui a participé à toutes nos réunions de préparation des rapports et a bien voulu nous faire très aimablement bénéficier de ses connaissances et de son expérience.

Les rapports que vous avez aujourd'hui entendus ont mis notamment en lumière quelques-unes au moins des difficultés qui découlent des insuffisances de la rédaction de la loi du 25 janvier 1985.

Le caractère sommaire ou incomplet de la rédaction de cette loi a d'ailleurs été illustré par une décision du Conseil Constitutionnel, lequel a déclaré l'un de ses articles non conforme à la Constitution (1).

En effet, avant qu'elle ne soit adoptée par les Parlementaires, cette loi, encore à l'état de projet, a été soumise au Conseil Constitutionnel.

Celui-ci a relevé que l'article 207 édictait une peine à l'égard

"de tout administrateur, représentant des créanciers, liquidateur ou
"commissaire à l'exécution du plan qui se rend coupable de malversation dans l'exercice de sa mission"

et l'a déclaré contraire à la Constitution en se fondant sur l'article 8 de la Déclaration des Droits de l'Homme et sur l'article 34 de la Constitution, et en précisant :

- que ces dispositions imposent au législateur de fixer les règles concernant la détermination des infractions
- que, par voie de conséquence, il doit en définir les éléments constitutifs en des termes clairs et précis
- et qu'en prévoyant un délit de malversation sans en déterminer les éléments constitutifs, la loi soumise au Conseil Constitutionnel n'a pas défini l'infraction qu'il vise à réprimer.

L'article 207 a donc été retiré du texte qui est devenu la loi du 25 janvier 1985 et le législateur a dû voter une autre loi, le 30 décembre 1985 (2) pour définir le délit de malversation.

La similitude de situation entre ce délit de malversation et celui de banqueroute pour tenue d'une comptabilité fictive, celui-ci n'ayant pas été mieux défini que celui-là, ne peut que conduire à regretter que le Conseil Constitutionnel n'ait pas déclaré le second tout aussi inconstitutionnel que le premier et oblige ainsi le législateur à formuler ses décisions "en des termes clairs et précis".

Une aspiration de même nature et de même esprit a été exprimée par Monsieur le Premier Président Draï, dans l'allocution qu'il a prononcée le 25 octobre 1989, lors de l'audience d'installation de trois nouveaux Présidents de Chambre de la Cour de Cassation, en leur recommandant de juger les affaires aussi rapidement que possible et de la meilleure façon possible, en ajoutant :

"Vous aurez à le faire sans jamais perdre de vue l'attente, souvent angoissée, de ceux qui, ayant obtenu justice des juges du fond, souhaitent que votre Cour Suprême dise le droit avec clarté et concision".

Mais, le même idéal semble tout aussi recommandable aux juridictions de moindre rang et au législateur, les justiciables traduits devant les Tribunaux répressifs devant tout autant ressentir d'angoisse en l'attente d'une éventuelle condamnation par application de textes qui seraient obscurs et imprécis.

(1) Décision n° 84 - 183 DC du 18 janvier 1985 - J.O. du 20 janvier 1985
(2) Loi n° 85-1407 du 30 décembre 1985 (J.O. 31 décembre 1985).

Il serait donc certainement souhaitable que la rédaction de la loi du 25 janvier 1985 soit améliorée.

Si le but principal de cette loi a été de privilégier la sauvegarde de l'entreprise, la continuation de son activité et le maintien des emplois, en rejetant au dernier rang la préservation des intérêts des créanciers -préoccupation auparavant primordiale- elle a eu aussi et corrélativement, pour autre but de dépénaliser un certain nombre d'agissements.

C'est ainsi que plusieurs des anciens cas de banqueroute sont devenus des faits seulement susceptibles d'entraîner des sanctions civiles, patrimoniales ou professionnelles.

Une telle réforme paraît être la résultante d'une évolution générale des mœurs et des usages, qui porte à considérer avec une indulgence grandissante des faits et des comportements autrefois estimés des plus graves.

L'Ordonnance du 23 décembre 1958 déclarait coupable de "banqueroute frauduleuse" tout commerçant en état de cessation des paiements qui a "soustrait sa comptabilité" et cette disposition avait été maintenue par la loi du 13 juillet 1967.

En revanche, la loi du 25 janvier 1985 n'inflige plus que la "banqueroute", désormais unique, à celui qui a "fait disparaître des documents comptables de l'entreprise".

Et tandis que le "banqueroutier frauduleux" était, avant 1958, puni des travaux forcés à temps et, depuis 1958, d'un an de prison au moins, la loi de 1985 a réduit le minimum de la sanction pénale à une amende de 10 000 F.

Quelle énorme différence entre la situation du "failli" au début de ce siècle et celle du "redressé judiciaire" vers la fin de celui-ci !

Cette loi du 25 janvier 1985 peut avoir eu aussi pour but - et en tout cas, elle a eu pour conséquence- de désencombrer les Tribunaux répressifs, surchargés, les affaires en question entrant désormais dans la compétence des Tribunaux de Commerce.

Ce souci d'alléger la charge des Tribunaux répressifs, d'accélérer le déroulement des procédures et de réduire au minimum la durée comprise entre la commission des infractions et leur sanction est certainement des plus louables et ne peut qu'être approuvé dans son principe.

Son application peut toutefois conduire à des excès.

Ainsi, la lecture des Jugements rendus par la 11^{ème} Chambre du Tribunal de Grande Instance de Paris a montré que la plupart d'entre eux avaient été rendus dans des affaires sur citation directe des prévenus.

L'utilisation d'une telle procédure engendre rapidité et économie, en évitant de recourir à l'instruction et à l'expertise.

Mais, trop souvent, le Tribunal a manqué de renseignements précis et sûrs et a été contraint, au bénéfice du doute, de prononcer la relaxe.

Il en a été ainsi, notamment, dans un Jugement du 3 février 1988, le Tribunal n'ayant pu se baser que sur les déclarations d'une secrétaire, affirmant qu'elle avait elle-même "établi des bordereaux de saisie envoyés à un Cabinet comptable" alors qu'aucun élément de comptabilité n'avait été retrouvé et sans que l'on sache si les bordereaux de saisie en question avaient été soumis à un traitement probablement informatique et s'il en était matériellement résulté une comptabilité exploitable.

Cette affaire a été ensuite portée devant la Cour d'Appel de Paris et le Jugement en question a été réformé (3).

L'utilisation de la procédure classique, avec instruction et expertise, aurait peut-être permis d'éviter l'intervention de la Juridiction du second degré, et, en définitive, sans prendre plus de temps et engendrer plus de frais.

Mais, après ces considérations générales, il importe maintenant de revenir à l'objet précis de nos travaux de ce jour.

Il faut d'abord rappeler que ces travaux n'ont pas été conduits avec une finalité théorique ou de recherche fondamentale, mais dans le but de fournir des renseignements concrets aux experts judiciaires chargés d'une mission d'expertise dans le cadre de l'application de l'article 197 de la loi du 25 janvier 1985.

Ces renseignements concrets pourront également être utiles aux Magistrats ayant à apprécier de l'application de ce texte.

La première difficulté consiste à définir ce qui constitue "la comptabilité" d'une entreprise, comptabilité dont l'inexistence ou l'absence pourra entraîner une condamnation pour banqueroute.

Compte tenu de la variété des situations et des activités et aussi des énormes différences dans les dimensions et dans les besoins des entreprises, il semble impossible actuellement de formuler une définition simple et exhaustive.

Il existe cependant une certitude absolue : c'est que la comptabilité est, forcément et par nature, une œuvre élaborée.

Selon une formule que j'affectionne et qui me paraît bien illustrer cette idée : "un tas de briques ne constitue pas un mur".

Comme chacun le sait, la réalisation d'un mur suppose que chaque brique ait été convenablement orientée, conve-

(3) Arrêt du 25 octobre 1988 - 9^{ème} Chambre A

nablement placée par rapport à ses voisins et à la verticale et convenablement scellée.

D'une manière analogue, un lot de factures, des souches de chèques, des pièces de caisse, etc, peuvent servir à établir une comptabilité, mais ces documents épars ne la constituent pas par eux-mêmes.

La comptabilité doit même être une œuvre très élaborée pour qu'elle puisse avoir une utilité réelle. Ainsi, un livre de banque sur lequel ne figureraient que les dates, le numéro des chèques, leur montant et le nom des bénéficiaires, sans aucune indication sur les motifs de l'émission de ces chèques, ni affectation ou ventilation, serait inexploitable.

Comme la loi du 25 janvier 1985 déclare coupable de banqueroute celui qui s'est abstenu "de tenir toute comptabilité", la défense du prévenu pourra consister à présenter le moindre document en prétendant qu'il s'agit au moins d'éléments de comptabilité et que l'infraction n'est donc pas caractérisée.

Mais, s'agit-il alors de comptabilité ?

Par l'enregistrement chronologique des mouvements affectant le patrimoine de l'entreprise, la comptabilité a pour finalité la connaissance de la consistance de ce patrimoine et celle des résultats de l'activité économique de l'entreprise concernée (4).

Pour remplir normalement et complètement son rôle, elle doit donc comporter des états périodiques de synthèse (bilan et compte de résultats) jusqu'au dernier exercice précédant la mise en redressement judiciaire.

A défaut, même si, par exemple, des journaux auxiliaires ont été établis depuis qu'un dernier bilan a été arrêté, il pourrait être considéré qu'aucune comptabilité n'a été tenue depuis l'établissement de ce bilan, puisque les journaux auxiliaires en question ne peuvent fournir à eux seuls la connaissance de la situation de l'entreprise, de son patrimoine et des résultats de son activité.

Cependant, il n'apparaît pas que, jusqu'à présent, la jurisprudence, dans la mesure où elle est connue, se soit orientée dans le sens de la rigueur.

Dans un Arrêt du 2 juillet 1987, déjà cité par l'un des rapporteurs, la Cour d'Appel de Versailles a considéré que :

"... les faits établis sont ceux d'une tenue incomplète de la comptabilité ; bien que les éléments manquants (livre-journal, livre d'inventaire, bilan) fussent importants, il existait une comptabilité..." et elle a prononcé la relaxe.

D'une manière analogue, la 11^{ème} Chambre du Tribunal de Grande Instance de Paris, le 16 octobre 1989, constatant qu'après l'établissement du bilan à fin 1986, la comptabilité avait été mal tenue en 1987 et que le bilan n'avait pas été arrêté, mais que, pendant cette année 1987, des livres dits

"encaissements clients" avaient été tenus, a jugé que "le défaut de tenue de toute comptabilité en 1987 n'est pas établi" et elle a relaxé le prévenu.

En fait, dans la plupart des Jugements et Arrêts ayant conclu à la culpabilité, il s'agissait du cas idéal dans lequel aucune comptabilité n'avait été retrouvée et où le prévenu reconnaissait ne pas l'avoir fait tenir.

Par exemple, dans un Arrêt du 17 novembre 1987, la Cour d'Appel de Versailles s'est exprimée ainsi :

"Considérant... que les livres légaux de comptabilité n'avaient pas été tenus ;

"Que X... a reconnu à l'enquête l'absence de comptabilité, précisant que les livres prévus à cet effet n'avaient été achetés qu'à la veille du dépôt de bilan et n'avaient jamais été tenus ;

"Considérant que le délit reproché à X... est donc établi..."

Au sujet de la tenue de la comptabilité, il convient de formuler encore deux observations :

1°/ La comptabilité produite par le dirigeant d'une entreprise doit pouvoir être certainement et clairement identifiée comme étant celle de l'entreprise en question, ce qui exclut, par exemple, la présentation de reliures informatiques sur lesquelles ne figurerait que le numéro de dossier attribué par un centre de traitement ;

2°/ La loi du 25 janvier 1985 punit celui qui s'est "abstenu de tenir toute comptabilité" et non pas celui qui se serait "abstenu de tenir toute la comptabilité".

Cette dernière expression, qui a une portée plus large et qui impliquerait une tenue absolument intégrale de la comptabilité, n'ayant pas été insérée dans la loi, le délit ne peut être caractérisé si la comptabilité a été partiellement tenue.

Quant à savoir dans quelle mesure il suffit qu'elle ait été tenue pour que le dirigeant échappe à la banqueroute, c'est une question d'appréciation, dans chaque cas d'espèce.

Par ailleurs, est également coupable de banqueroute la personne qui a "fait disparaître des documents comptables de l'entreprise".

Il convient d'observer que la loi vise la disparition de "documents comptables", quelsqu'ils puissent être, et non pas seulement la disparition de l'ensemble de la comptabilité.

L'expression "fait disparaître" suppose une intention délibérée et le délit ne serait pas constitué en cas de perte accidentelle et involontaire des documents en question.

(4) Art. 8 du Code de Commerce - Loi du 30 avril 1983.

En revanche, il n'est peut-être pas nécessaire que la disparition soit définitive et le Parquet a soutenu, devant la 9^{ème} Chambre de la Cour d'Appel de Paris (5) que le seul fait de ne pas remettre la comptabilité au "Syndic", en privant celui-ci de tout moyen de vérifier la régularité de la comptabilité et des opérations sociales", suffit à caractériser le délit.

Mais, dans ce cas d'espèce, la Cour a estimé que les faits en cause devaient s'analyser en une abstention de tenue de toute comptabilité.

Il me reste à traiter maintenant de l'innovation majeure de la loi du 25 janvier 1985, concernant la tenue d'une "comptabilité fictive".

L'expression m'apparaît tout d'abord mal choisie. En effet, une "comptabilité fictive" serait seulement imaginaire et n'existerait donc pas en réalité, alors qu'en vérité, le délit consiste à avoir établi une comptabilité dont le contenu est fictif.

Une telle comptabilité comporte des écritures fictives, ayant permis l'enregistrement d'opérations fictives ou bien, par l'omission de l'enregistrement de certaines opérations réelles, elle aboutit à une présentation fictive de la situation, du patrimoine et de l'activité de l'entreprise.

De telles altérations ne peuvent résulter seulement d'erreurs, involontaires ou même volontaires, car la fiction, qui est plus grave, suppose une intention délibérée de modifier la présentation des comptes, de frauder, de simuler.

La distinction se rapproche de celle qui existe entre le simple mensonge et les manœuvres frauduleuses, pour caractériser l'escroquerie.

La comptabilité fictive ne peut, par hypothèse, être sincère, elle ne peut pas davantage fournir une "image fidèle" de l'entreprise et, bien qu'elle ne doive pas être assimilée à la "comptabilité irrégulière" de la législation antérieure, elle ne peut pas avoir été tenue dans le respect scrupuleux des grands principes et des règles comptables.

Il faut toutefois, pour que le délit existe, que les altérations en question aient eu une ampleur suffisante pour que la modification de la présentation des comptes ait été significative.

En ce domaine, il est impossible de fixer des règles précises et absolues sur le nombre des écritures ou l'importance des sommes en cause permettant de qualifier une comptabilité de "fictive".

Ce sera toujours une question d'appréciation et un problème analogue à celui de la détermination d'un "seuil de signification".

Dans un Jugement du 13 octobre 1988, la 11^{ème} Chambre du Tribunal de Grande Instance de Paris s'est, à ce sujet,

exprimée ainsi : "les écritures comptables, par l'importance de leurs insuffisances et de leurs lacunes, n'ont pu permettre d'établir des comptes reflétant la réalité de la situation patrimoniale de l'entreprise de telle sorte que ceux-ci ont été établis en dehors de toute norme comptable... le délit de banqueroute par tenue de comptabilité fictive... est en conséquence caractérisé."

Des opinions analogues ont été exprimées par deux de nos Confrères qui ont écrit des articles publiés dans la Gazette du Palais.

Permettez-moi d'ouvrir à ce sujet une courte parenthèse pour déplorer que les auteurs d'articles soient si peu nombreux parmi les Experts Judiciaires en comptabilité.

En effet, bien que beaucoup d'éminentes personnalités figurent parmi les membres de notre Compagnie, les auteurs de textes publiés dans des journaux ou revues peuvent être facilement comptés sur les doigts d'une seule main !

Espérons cependant que cette regrettable abstention disparaîtra prochainement et, pour le moment, revenons à la comptabilité fictive.

Dans un premier article, publié dans la "Gazette du Palais" du 1^{er} juillet 1987, notre Confrère Eichel a exprimé notamment l'avis que : "des écritures fausses ne suffisent pas à rendre fictifs des comptes annuels si leur fréquence ou leur montant accumulé ne sont pas tels que le jugement d'un lecteur moyennement averti ne soit dévoyé."

De son côté, dans un article paru dans la même Gazette le 21 avril 1989, le Président Thorin s'est exprimé dans les termes suivants : "Si le nombre et la nature des erreurs, omissions ou altérations comptables sont importants, il est possible de dire que les écritures donnent une vision dénaturée de l'entreprise et que la comptabilité est fictive -dans le sens de l'article 197-".

Il y a donc ici convergence entre la doctrine de nos "Confrères-Auteurs" et la jurisprudence.

Enfin, il importe de se référer à l'un des rares Arrêts (sinon le seul) que la Cour de Cassation ait rendu sur le sujet qui nous occupe actuellement et qui date du 25 juillet 1989.

La Haute Cour avait été saisie sur un pourvoi après une condamnation par la Cour d'Appel de Paris (6) pour banqueroute par tenue d'une comptabilité fictive pendant les années 1981 et 1982, au motif que ce délit n'avait été institué que par la loi du 25 janvier 1985 et qu'ainsi avait été méconnu le principe de la non-rétroactivité des lois et, d'autre part, avait été indûment assimilée la comptabilité irrégulière à la comptabilité fictive.

(5) Arrêt du 28 juin 1988.

(6) 9^{ème} Chambre - Arrêt du 15 avril 1988.

La Cour d'Appel avait en effet motivé sa décision en déclarant : "qu'une comptabilité dont les écritures correspondent à des opérations fictives est irrégulière (et) que la tenue d'une telle comptabilité, contenant des inscriptions de valeurs importantes sans fondement réel"

est constitutive du délit prévu par l'ancienne législation de 1967, abrogée par la loi du 25 janvier 1985, mais entre aussi dans les prévisions de l'article 197 de cette dernière loi.

La Cour de Cassation, estimant que la Cour d'Appel avait bien justifié sa décision, a rejeté le pourvoi, en précisant à cette occasion : "qu'en effet, une comptabilité entachée d'écritures fictives est impropre à établir la situation financière véritable de l'entreprise et est donc irrégulière."

Rappelons toutefois que la proposition ne doit pas être simplement inversée, le fait qu'une comptabilité soit irrégulière ne suffisant pas à lui conférer le caractère d'une comptabilité fictive.

En nous acheminant vers le terme de notre Congrès et pour tenter de mettre fin aux hésitations, incertitudes et discussions que cette expression nouvelle a fait surgir, nous pouvons exprimer le vœu que le début du 4^{ème} alinéa de l'article 197 de la loi du 25 janvier 1985 soit modifié et suggérer au législateur de remplacer le texte actuel : "Avoir tenu une comptabilité fictive..." par un texte voisin de celui de l'article 1743 du Code Général des Impôts, lequel fait référence à des "écritures fictives".

Mais, la formulation de cet article 1743, semble trop détaillée pour qu'elle puisse s'intégrer harmonieusement dans l'article 197 de la loi du 25 janvier 1985, fait de phrases plutôt courtes et qui, en outre, vise la fiction mais non pas l'inexactitude.

C'est pourquoi le texte nouveau pourrait, par exemple, être simplement le suivant :

"~~F~~/ Avoir passé ou fait passer des écritures fictives dans la comptabilité..."

le surplus de l'alinéa n'étant pas modifié.

Une telle formulation ne supprimerait peut-être pas toutes les discussions, mais elle aurait au moins le mérite d'être plus précise et aussi plus claire pour tous ceux, Magistrats et Experts, qui seraient chargés de l'appliquer ou de l'utiliser.

Il est déjà arrivé, au cours des années antérieures, qu'un souhait de modification de la législation, exprimé pendant l'un de nos Congrès, soit exaucé quelque temps plus tard.

Serait-il trop présomptueux de croire qu'un tel succès ne manquera pas de se renouveler une fois encore ?

L'avenir le fera savoir et, en attendant, je vous remercie de votre attention.

Applaudissements

CLOTURE DES TRAVAUX

PAR

MONSIEUR PIERRE BEZIO

PROCUREUR GENERAL PRES LA COUR DE CASSATION



Monsieur le Président,
Mesdames, Messieurs,

Il me revient le difficile honneur de conclure.

Je veux tout d'abord dire à quel point j'ai été impressionné par l'éminente qualité des travaux et la hauteur des débats.

C'est avec talent que chacun des rapporteurs, auxquels je renouvelle mes plus chaleureuses félicitations, nous a présenté une étude rigoureuse et pénétrante sur des problèmes complexes et nouveaux.

Les différentes interventions qui ont suivi ces exposés, si elles ont souligné leur pertinence, les ont encore enrichis et ont démontré à la fois la difficulté mais aussi la nécessité de la réflexion juridique à mener.

A l'issue de cette journée je me vois renforcé dans la conviction que votre concours est indispensable pour élaborer des solutions non seulement intellectuellement satisfaisantes mais encore efficaces, adaptées à la réalité de la vie de l'entreprise, dont vous êtes parmi les connaisseurs les plus avertis.

Mon intention n'est pas d'établir une synthèse juridique exhaustive, elle vient d'être faite à la perfection par M. Bréval. Je voudrais seulement tenter avec beaucoup de prudence de distinguer quelques axes permettant une approche cohérente et globale du sujet.

Il m'apparaît que la comptabilité, avant d'être un concept juridique est d'abord un outil économique essentiel qui permet aux partenaires financiers commerciaux ou sociaux de l'entreprise de savoir avec qui ils s'associent, traitent ou travaillent.

Cette fin première a imposé l'adaptation du dispositif comptable au processus de mondialisation qui caractérise l'évolution économique.

J'observe à cet égard que dès le 25 juillet 1978, la quatrième directive des communautés européennes a suggéré l'harmonisation des comptes annuels des sociétés de capitaux et que le législateur français a saisi cette occasion pour adapter nos règles comptables.

C'est ainsi qu'est né le nouveau plan comptable en 1982 et qu'ont été promulgués la loi du 30 avril 1983 et son décret d'application du 29 novembre de la même année.

Désormais l'obligation comptable ne se définit plus par le simple respect d'exigences formelles. Elle doit pour être remplie permettre l'information complète, fidèle, de tous ceux

qui participent à la vie de l'entreprise, actionnaires, dirigeants sociaux, investisseurs, clients.

Je crois pouvoir résumer la portée de la loi de 1983 en disant qu'on est passé d'une définition formelle fondée sur les moyens à une définition objective reposant sur les réalités.

La comptabilité française a ainsi été adaptée, à un niveau qu'on pourrait qualifier de macro économique, à l'état présent de la sphère économique.

La comptabilité ne pouvait cependant ignorer la réalité de l'entreprise elle-même. Les chocs pétroliers successifs, la nécessité de s'adapter à une technologie toujours plus sophistiquée, l'âpreté d'une concurrence accrue par l'intégration mondiale ont mis en péril bien des activités faisant apparaître un risque sérieux pour l'emploi.

Le législateur est intervenu notamment le 25 janvier 1985 pour aménager le redressement et éventuellement la liquidation des entreprises en difficulté.

Cette démarche spécifique s'est accompagnée d'une dépénalisation partielle de la banqueroute destinée à éviter que des poursuites engagées pour des délits mineurs ne viennent précipiter la chute de l'entreprise.

C'est à la lumière de cette double préoccupation du législateur que nous pouvons, je pense, donner un sens à l'article 197-4 de la loi du 25 janvier 1985 dans ses trois incriminations que je vais très brièvement examiner.

La fictivité a toujours été sanctionnée, (1), tant par la loi fiscale que par la loi pénale, soit comme passation d'écritures inexactes selon les prévisions de l'article 1743 du Code Général des Impôts, soit comme irrégularité dans la tenue de la comptabilité selon l'article 131-5° de la loi du 13 juillet 1967, soit même selon l'espèce comme un des éléments de l'escroquerie et peut-être même de l'abus de confiance.

La sauvegarde des droits des partenaires économiques et sociaux suppose la transparence comptable et proscrit la tenue de deux comptabilités, l'une fictive, l'autre véritable mais occulte. Le législateur de 1985 a tenu à souligner la gravité de telles pratiques en créant une incrimination particulière.

J'ai retenu que la comptabilité fictive est celle dans laquelle certains faits comptables, par la dénaturation volontaire

(1) Crim. 25 juillet 1989 BC n° 295 et 26 mars 1990.

qu'on leur apporte, ne donnent pas une image exacte de l'activité de l'entreprise.

Selon la définition donnée par la Chambre criminelle dans son arrêt du 28 mars 1990, c'est la manipulation qui a permis de modifier de manière significative les résultats de l'exercice.

Il me paraît dès lors que dans ce cas de banqueroute il n'y a pas de discordance réelle entre les textes de 1983 et celui de 1985.

En ce qui concerne le délit de disparition de documents comptables je note que l'actuelle incrimination réalise une double extension par rapport à l'article 133 de la loi de 1967 :

- d'une part on passe de la notion de soustraction à celle de disparition dont la chambre criminelle a jugé qu'elle ne saurait être que volontaire (2) ;

- d'autre part l'objet de l'infraction antérieurement circonscrit aux seuls livres comptables est étendu aux "documents comptables".

Il reviendra donc aux juges du fond de déterminer dans chacune des espèces si les documents disparus étaient ou non des documents comptables et de motiver leur appréciation.

Compte tenu de l'objet de l'infraction, qui n'incrimine pas la disparition de comptabilité aucun problème d'harmonie avec les textes antérieurs ne me paraît pouvoir être soulevé.

Reste l'abstention de tenir toute comptabilité, incriminée en ces termes précis.

Vous avez écarté une confusion possible, en constatant que le législateur entendait sanctionner, non pas l'abstention de tenir tous documents comptables mais toute comptabilité. Vous avez relevé l'absence de l'article "la", dont la présence aurait donné une autre signification à l'expression si la loi nouvelle avait voulu incriminer l'abstention de tenir toute "la" comptabilité. Tel n'a pas été son objet.

Il est donc bien évident que ce texte ne sanctionne pas l'omission de tenir certains livres ou une partie de la comptabilité. La nouvelle loi ne contient aucune incrimination pénale pour des faits de tenue irrégulière de la comptabilité, tels qu'ils étaient prévus par l'article 131-5° de la loi du 13 juillet 1967 (3) même si l'omission de tenir toute comptabilité peut rentrer dans les prévisions de ce texte (4).

Mais alors, pour donner au texte sa véritable portée, ne sommes nous pas conduits à nous interroger sur la notion même de comptabilité ?

Passant en revue la jurisprudence existante vous avez noté que les solutions retenues par les juridictions du fond ne sont pas unanimes, et c'est vrai. Mais comme je le relevais ce matin la 2^{ème} section de la 11^{ème} Chambre du Tribunal de Grande Instance de Paris paraît s'être ralliée le 21 mars 1990 à la solution préconisée par la 9^{ème} Chambre de la Cour d'Appel.

Cependant il appartient, à mon avis, aux juges du fond de rechercher si l'entreprise s'est dotée, ou non, d'une comptabilité, c'est-à-dire de moyens d'information pour suivre l'évo-

lution financière, sans s'arrêter à la forme ou à la consistance de ces moyens.

Votre rôle est sur ce point essentiel puisque c'est à vous qu'il reviendra d'apprécier sous réserve du contrôle du juge si les documents découverts permettent ou non de reconstituer l'activité de l'entreprise.

L'appréciation des juges est souveraine à cet égard mais elle doit être justifiée. La Cour de Cassation a censuré les arrêts chaque fois qu'ils se sont bornés, pour retenir l'abstention de tenue de comptabilité, à énoncer que celle-ci comportait des lacunes.

Comme le rappelait excellemment Monsieur le Conseiller Louis Gondre, la Chambre Criminelle a peut-être plus voulu sanctionner un défaut de motivation qu'une erreur de fond.

Monsieur le Conseiller Gondre soulignait qu'à son sens, le législateur avait surtout voulu éviter l'incrimination d'irrégularités formelles pour réserver la sanction à des absences de fond.

Il me semble que cette approche est compatible avec le but affiché par le législateur de 1983 en ce que ce texte considère que la comptabilité est un tout reflétant l'activité de l'entreprise et que la seule absence de tenue de tel ou tel livre ou document ne justifie pas la sanction.

Telles sont Monsieur le Président, Mesdames, Messieurs les considérations que m'ont inspirées ces débats.

Laissez moi vous dire pour terminer combien Monsieur l'Avocat Général Raynaud et moi-même avons été heureux d'y participer.

Vos travaux ont bien sûr suscité notre intérêt et ouvert le champ de notre réflexion ; sur ce point soyez assurés qu'ils ne demeureront pas sans suite.

Mais, Monsieur le Premier Président Boulard et Monsieur le Procureur Général Salavagione me permettront de m'exprimer également en leur nom, nous avons aussi voulu montrer que le magistrat ne doit pas s'enfermer dans la Tour d'Ivoire de son cabinet mais se tenir à l'écoute des besoins et des aspirations qu'exprime la cité.

Il doit avoir le souci d'intégrer dans sa réflexion les éléments que les acteurs essentiels de la vie sociale ou économique, dont vous êtes, peuvent seuls lui fournir.

Merci de nous avoir donné, par une invitation qui nous a profondément touchés, l'occasion de l'affirmer devant des collaborateurs privilégiés de la justice dont je tiens à dire qu'ils prennent, dans le domaine particulièrement délicat qui est le leur, une pleine part à l'œuvre judiciaire.

Vifs applaudissements

(2) Crim. 21 décembre 1987 inédit pourvoi n° 8781948

(3) Crim. 26 janvier 1987 BC n° 38 - Crim. 18 décembre 1986 BC n° 377 - Crim. 10 mars 1986 BC n° 97.

(4) Crim. 4 septembre 1990 pourvoi A8985962 - Crim. 30 janvier 1989 inédit pourvoi 8781981.

"AU MANUSCRIT" 1 bis avenue Gambetta 94700 Maisons-Alfort



Dépôt légal 1991-L-1

XIX^e Congrès National : Toulouse, 3 octobre 1980.
Sous la présidence de M. Chabrand, Conseiller à la Cour de Cassation.
Rapporteur général M. Hème, expert agréé par la Cour de Cassation.

L'expert judiciaire en comptabilité face à certaines dispositions du nouveau Code de procédure civile.

XX^e Congrès National : Nancy, 16 octobre 1981.
Sous la présidence de M. Vienne, Président de la Chambre Commerciale de la Cour de Cassation.
Rapporteur général M. Feuillet, expert agréé par la Cour de Cassation.

L'intervention de l'expert judiciaire en comptabilité en cas de mise en œuvre de l'article 99 de la loi du 13 juillet 1967.

XXI^e Congrès National : Angers, 5 novembre 1982.
Sous la présidence de M. Olivier, Conseiller à la Cour de Cassation.
Rapporteur général : M. Clara, expert agréé par la Cour de Cassation.

L'expert judiciaire face aux problèmes posés par l'informatique.

XXII^e Congrès National : Palais des Papes - Avignon, 28 octobre 1983.
Sous la présidence de M. Escande, Conseiller à la Cour de Cassation.
Rapporteur général : M. Bréval, expert agréé par la Cour de Cassation.

L'expert judiciaire face aux problèmes posés par la notion de cessation des paiements.

XXIII^e Congrès National : Colmar, 5 octobre 1984.
Sous la présidence de Mme Rozès, Premier Président de la Cour de Cassation.
Rapporteur Général : M. Feuillet, expert agréé par la Cour de Cassation.

L'expertise judiciaire dans les pays de la Communauté Européenne.

XXIV^e Congrès National : Douai, 4 octobre 1985.
Sous la présidence de M. Defontaine, Conseiller à la Cour de Cassation.
Rapporteur général : M. Henrot, expert près la Cour d'Appel de Metz.

L'image fidèle et l'application des nouveaux textes répressifs visant la présentation des comptes sociaux.

XXV^e Congrès National : Lyon, 7 novembre 1986.
Sous la présidence de M. Defontaine, Conseiller à la Cour de Cassation.
Rapporteur général : M. Belou, expert près la Cour d'Appel de Toulouse.

L'expertise en diagnostic d'entreprise.

XXVI^e Congrès National : Bordeaux, 16 octobre 1987.
Sous la présidence de M. Guth, Conseiller à la Cour de Cassation.
Rapporteur général : M. Windsor, expert près la Cour d'Appel de Caen.

L'expert judiciaire face à la responsabilité civile des professionnels.

XXVII^e Congrès National : Rouen, 7 octobre 1988.
Sous la présidence de M. Leonnet, Directeur des Affaires civiles et du Sceau.
Rapporteur général : M. Feuillet, expert agréé par la Cour de Cassation.

L'expert-comptable judiciaire et la quête documentaire.

XXVIII^e Congrès National : Pau 6 octobre 1989.
Sous la présidence de M. Defontaine, Président de la Chambre Commerciale de la Cour de Cassation.
Rapporteur général : M. Dana, expert agréé par la Cour de Cassation.

L'expert comptable judiciaire et l'application des clauses de garantie de passif

