

Faculté de droit et de criminologie

La responsabilité civile et pénale du commissaire

Auteur : MAHY Christophe

Promoteur : Marc Fyon

Année académique : 2024-2025

DROI2MS/FI

Plagiat et erreur méthodologique grave

Le plagiat, fût-il de texte non soumis à droit d'auteur, entraîne l'application de la section 7 des articles 107 à 114 du règlement général des études et des examens.

Le plagiat consiste à utiliser des idées, un texte ou une œuvre, même partiellement, sans en mentionner précisément le nom de l'auteur et la source au moment et à l'endroit exact de chaque utilisation*.

En outre, la reproduction littérale de passages d'une œuvre sans les placer entre guillemets, quand bien même l'auteur et la source de cette œuvre seraient mentionnés, constitue une erreur méthodologique grave pouvant entraîner l'échec.

* A ce sujet, voy. notamment <http://www.uclouvain.be/plagiat>.

Engagement d'intégrité – Travaux écrits et mémoires d'étudiant.e.s

Je reconnais avoir pris connaissance des règles d'or de l'honnêteté intellectuelle ainsi que des Lignes directrices sur l'usage responsable des outils d'intelligence artificielle de l'UCLouvain (disponibles sur le site www.uclouvain.be/drt - page "règlements") et je m'engage à respecter les valeurs d'intégrité et d'honnêteté qui fondent les règles et recommandations adoptées au sein de la communauté universitaire.

En particulier :

Engagement sur l'authenticité de mon mémoire/travail écrit

- Je déclare sur l'honneur que j'ai préparé et rédigé moi-même ce mémoire/travail écrit.

Reconnaissance du plagiat comme faute

- Je suis conscient·e que le plagiat consiste à réutiliser d'autres documents et sources, même partiellement, sans mentionner le nom de l'auteur ni/ou de la source. Reproduire littéralement des passages d'un autre document, éventuellement traduits, sans les placer entre guillemets, même si l'auteur et la source de cette œuvre sont mentionnés, constitue également un plagiat.
- Je reconnais que le plagiat constitue une faute grave qui entraîne l'application de la section 7 des articles 87 à 90 du Règlement général des études et des examens (RGEE).
- Je m'engage à ce que mon mémoire/travail ne constitue pas une reprise, même partielle, d'un autre document publié ou non, attribué à une personne ou anonyme.

Engagement à citer mes sources

- Je m'engage à attribuer à leur(s) auteur(s) toutes les idées, informations, données sur lesquelles je m'appuie. Je m'engage à référencer tous les emprunts intégrés au mémoire/travail (sous la forme de phrases, graphes, cartes, schémas, tableaux, etc.). Les références (par exemple, en note de bas de page) sont conformes aux exigences académiques et scientifiques (telles que présentées dans les cours de méthodologie, les séances de formation liées au Séminaire d'accompagnement des mémoires en Master et les guides de citation).

Engagement quant à l'usage d'outils d'intelligence artificielle (IA) générative

- Je m'engage à utiliser les outils d'IA générative, en particulier les générateurs de textes, de manière responsable, comme complément de mon apprentissage et sans chercher à contourner les exigences académiques.
- Je m'engage à respecter les Lignes directrices relatives à l'usage responsable de l'IA générative. Elles m'obligent notamment à référencer adéquatement les outils d'IA lorsque je reprends de manière littérale les contenus qu'ils ont générés. En revanche, certains usages de ces outils, par exemple comme assistant linguistique (pour corriger l'orthographe, la syntaxe ou le style), ne doivent pas être mentionnés.
- Je suis conscient·e que les contenus générés par ces outils d'IA ne reflètent pas nécessairement les faits/sources et je m'engage donc à toujours vérifier l'exactitude de ces contenus dans une démarche scientifique.

- Je m'engage à respecter toutes les consignes spécifiques pour le travail/mémoire, ainsi que les exigences de transparence et de documentation du processus ayant abouti au travail/mémoire, notamment en sauvegardant les conversations avec ces outils d'IA.
- Je m'engage à fournir, sur demande, des explications sur la manière dont j'ai utilisé ces outils.
- Je reconnais que le non-respect de ces exigences et de l'intégrité académique peut constituer un abus et être considéré comme une irrégularité au titre des articles 107 et suivants du RGEE et entraîner des sanctions telles que prévues aux articles 111 et suivants du RGEE.

REMERCIEMENTS

Je souhaite, en préambule de ce mémoire, remercier toutes les personnes ayant contribué de près ou de loin à la réalisation de ce mémoire de fin d'études.

Je tiens tout d'abord à remercier mon promoteur, Monsieur Marc Fyon, pour son accompagnement tout au long de ces deux années de Master, son soutien et ses conseils m'ayant permis de réaliser ce mémoire dans les meilleures conditions.

Je remercie également mes relecteurs, dont les remarques et conseils ont contribué à améliorer ce mémoire en tous points : Monsieur Xavier Mahy, Madame Valérie Collignon et Madame Denise Mottet.

Enfin, je souhaite remercier ma famille, et particulièrement mes parents, dont le soutien inconditionnel m'a permis de poursuivre mes études de droit à l'UCLouvain et de mener à bien ce cursus des plus enrichissants.

Table des matières

Introduction.....	1
Chapitre I. Cadre réglementaire et juridique.....	3
Section I. La fonction de commissaire.....	3
§1 ^{er} . Généralités.....	3
§2. Obligation d'information.....	7
A. Phase précontractuelle.....	7
B. Dans l'exercice de sa mission.....	8
§3. Obligation d'indépendance.....	12
Section II. La qualité de réviseur d'entreprises.....	14
§1 ^{er} . Avant la loi du 20 juillet 2020.....	14
§2. Après la loi de 2020.....	15
§3. L'arrêt de la Cour constitutionnelle du 20 janvier 2022.....	16
Section III. La supervision et le contrôle des commissaires.....	18
§1 ^{er} . Historique.....	18
§2. Fonctionnement du CSR et sanction disciplinaire.....	19
§3. Les normes applicables.....	20
A. Contexte.....	20
B. Fonctions de ces normes.....	22
C. Impact sur la responsabilité des réviseurs d'entreprises.....	23
Chapitre II. Responsabilité civile du commissaire.....	25
Section I. Généralités.....	25
§1 ^{er} . Régime légal.....	25
§2. Responsabilité contractuelle ou extracontractuelle ?.....	26
§3. Les éléments constitutifs de l'infraction et le lien de causalité.....	29
Section II. Responsabilité vis-à-vis des tiers.....	31
§1. Généralités.....	31
§2. Mise en cause de la responsabilité du commissaire.....	32
Section III. La responsabilité civile en cas de faute.....	33
§1 ^{er} . Dans l'accomplissement de sa mission légale.....	33
§2. L'infraction au droit des sociétés ou aux statuts.....	35
§3. Les missions non réservées par la loi aux réviseurs d'entreprises.....	36
Section IV. Les causes d'exonération de responsabilité du commissaire.....	37
§1 ^{er} . Généralités.....	37
§2. La décharge.....	38
§3. La prescription.....	40
§4. Conclusion.....	41
Chapitre III. Responsabilité pénale du commissaire.....	42
Section I. Généralités.....	42
§1 ^{er} . Cadre réglementaire.....	42
§2. Exemple jurisprudentiel.....	45
Section II. La violation du secret professionnel.....	46
§1 ^{er} . Base légale et raison d'être.....	46
§2. Exceptions.....	48
Section III. Le faux et l'usage de faux.....	52
§1 ^{er} . Généralités.....	52
Section IV. L'arrêt Lernout & Hauspie.....	53
§1 ^{er} . Résumé de l'affaire.....	54
§2. La responsabilité de KPMG et de son mandataire.....	57
A. Nature des accusations.....	57
B. Accusations exigeant une intention spécifique.....	58

C. Accusations n'exigeant pas d'intention spécifique.....	58
§3. L'impact de l'affaire L&H sur la responsabilité des réviseurs d'entreprises.....	59
A. Distinction entre responsabilité intentionnelle et non intentionnelle.....	60
B. L'obligation de diligence et l'élément moral.....	60
C. Le rôle critique et indépendant du commissaire.....	61
§4. Synthèse.....	61
Conclusion.....	63
Bibliographie.....	65

Introduction

La fonction de commissaire, ou réviseur d'entreprises, est un pilier essentiel du paysage économique et juridique en Belgique. Son rôle de contrôle de la situation financière des comptes annuels et des comptes consolidés, ainsi que de la régularité des opérations des sociétés au regard du Code des sociétés et des associations est d'une importance cruciale pour la transparence et la fiabilité de l'information financière. Au vu de l'importance de la fonction de commissaire et de l'impact de leurs actions sur la société contrôlée, ses actionnaires et les tiers, nous pouvons nous douter que le commissaire est soumis à des régimes de responsabilité civile et pénale rigoureux.

Nous allons au fil des pages étudier le cadre réglementaire et juridique encadrant le statut de commissaire et les enjeux de sa fonction, ainsi que la nature de sa responsabilité civile et pénale.

Avant de se plonger dans la lecture de ce mémoire et pour appréhender au mieux ce travail, il nous semble impératif d'établir une distinction fondamentale entre deux termes pouvant être utilisés de manière quasi interchangeable et que nous employons à de nombreuses reprises dans ce travail : les termes « commissaire » et « réviseur d'entreprises ». Le terme « réviseur d'entreprises » désigne la qualité professionnelle d'un individu ou d'une personne morale. En revanche, le terme « commissaire » fait référence à la fonction ou au mandat légal qu'un réviseur d'entreprises exerce au sein d'une entreprise.

Nous utiliserons donc le terme « réviseur d'entreprises » lorsque nous parlerons du cadre réglementaire s'appliquant à eux de manière globale. Et nous utiliserons le terme « commissaire » lorsque nous parlerons d'un réviseur d'entreprises qui exerce une de ses missions. Ce travail se limitera à la responsabilité des réviseurs d'entreprises exerçant la fonction de commissaire et non aux commissaires n'étant pas des réviseurs d'entreprises.

Maintenant que cette distinction a été faite, analysons la structure de ce mémoire qui sera séparée en trois chapitres. Le premier dressera un cadre général de la fonction de commissaire, en analysant son rôle ainsi que les conditions d'obtention et de retrait de la qualité de réviseur d'entreprise.

Le deuxième chapitre présentera les caractéristiques de la responsabilité civile du commissaire ainsi que les causes d'exonération de responsabilité.

Enfin, le troisième chapitre parlera des caractéristiques de la responsabilité pénale du commissaire en terminant par l'analyse de la célèbre affaire Lernout & Hauspie, qui a été un événement majeur relatif à la responsabilité pénale des commissaires. Cet arrêt n'a pas été rendu public et très peu d'auteurs se sont plongés dans son analyse. Ayant eu le privilège d'y avoir accès grâce au promoteur de ce travail Monsieur Marc FYON, nous tâcherons de l'utiliser au mieux lors de la rédaction de ce travail afin de faire ressortir les éléments pertinents relatifs à la responsabilité pénale du commissaire.

Ce travail vise donc à éclaircir les obligations complexes et les risques inhérents à la profession de commissaire pouvant entraîner la responsabilité de ce dernier.

Chapitre I. Cadre réglementaire et juridique

Ce premier chapitre a pour objectif de présenter le cadre général de la fonction de commissaire afin de comprendre au mieux en quoi la responsabilité civile ou pénale du réviseur d'entreprises peut être mise en cause.

Nous aborderons successivement différents points touchant à la fonction de commissaire, puis nous allons analyser les critères d'obtention et de retrait de la qualité de réviseur d'entreprises. Ensuite, nous étudierons le cadre régissant la supervision des réviseurs d'entreprises et des différentes normes s'appliquant à ces derniers.

Section I. La fonction de commissaire

§1^{er}. Généralités

L'obligation de nommer un commissaire s'applique à toutes les sociétés sauf celles étant exclues par l'article 3:72 du Code des sociétés et des associations (CSA). Ces exclusions correspondent aux petites sociétés non cotées ou qui ne sont pas des entités d'intérêt public et aux sociétés en nom collectif ou en commandite¹. Par petite société, nous entendons celle qui, à la date du bilan du dernier exercice clôturé, n'emploie pas en moyenne 100 membres de personnel² ou ne dépasse pas plus d'une de ces limites et ce durant deux exercices consécutifs³:

- cinquante travailleurs occupés en moyenne annuelle ;
- 11 250 000 € de chiffre d'affaires hors T.V.A. ;
- 6 000 000 € au total du bilan.

Toute entreprise dans laquelle un conseil d'entreprise a été institué est également dans l'obligation de désigner un commissaire.

Le commissaire doit être choisi parmi les membres de l'Institut des Réviseurs d'Entreprise⁴ (IRE) et est nommé par l'assemblée générale sur la base de présentation de candidatures par le

1 M. CALUWAERTS, « Le contrôle externe des SA, SPRL et SCRL », in *Guide juridique de l'entreprise – Traité théorique et pratique* (sous la dir. de M. COIPEL et P. WÉRY), 2e éd., Liège, Wolters Kluwer, 2024, p. 78.

2 O. RIJCKAERT, « Conseil d'entreprise », in *Le conseil d'entreprise et le C.P.P.T.*, Malines, Wolters Kluwer, 2024, p. 376.

3 CSA, art. 1:24 ; T. FRANSEN, R. DELBROEK et S. VLAMINCK, « Administration et contrôle : capita selecta », in *La société en poche*, Malines, Wolters Kluwer, 2025, p. 89.

4 CSA, art. 3:58.

conseil d'administration⁵. Dans le cas où un conseil d'entreprise est institué au sein de l'entreprise, le conseil d'administration doit obtenir l'accord préalable du conseil d'entreprise sur le nom du commissaire qui sera soumis à l'assemblée générale⁶. Cet accord requiert une exigence de double majorité : la majorité des membres du conseil d'entreprise ainsi que la majorité des voix émises par le groupe des représentants du personnel⁷.

Son mandat a une durée de trois ans renouvelable⁸ et il ne pourra être révoqué en cours de mandat que par l'assemblée générale et que pour justes motifs sous peine de dommages et intérêts⁹. Le commissaire doit également remplir des conditions particulières dans le cas où il souhaiterait démissionner. Il ne peut démissionner, sauf pour « motifs graves », qu'après avoir fait un rapport écrit à l'assemblée générale sur les raisons de sa démission¹⁰. La portée des termes « motifs graves » est assez restrictive car elle exclut les motifs découlant de l'exécution de la mission du commissaire. Cela signifie qu'il ne pourrait pas invoquer un manque de collaboration ou des entraves à sa mission de contrôle provenant des dirigeants de la société. En effet, si tel est le cas, il devra en avertir le conseil d'administration puis, si la situation ne change pas, il fera un rapport à l'assemblée générale. Nous développerons ce point plus en détail dans la suite de notre travail¹¹. Le but de cette restriction quant à la portée des termes « motifs graves » est « d'éviter que le commissaire qui constate des infractions soit tenté d'éviter ses responsabilités en démissionnant sans faire usage des pouvoirs dont il dispose et sans respecter les obligations qu'il supporte »¹².

La principale mission du commissaire est de contrôler la situation financière des comptes annuels et des comptes consolidés, ainsi que la régularité des opérations de la société au regard du CSA¹³. Le contrôle de la situation financière d'une société mène à l'établissement d'un rapport¹⁴ dans lequel le commissaire déclare si les comptes donnent ou non une image fidèle de la situation

5 C. MÉLOTTE, « La responsabilité des professions comptables », in *Responsabilités. Traité théorique et pratique* (sous la dir. de J. FAGNART), liv. 28^{quater}, vol. 1, Liège, Kluwer, 2008, p. 13.

6 M. CALUWAERTS, « Le contrôle externe des SA, SPRL et SCRL », in *Guide juridique de l'entreprise – Traité théorique et pratique* (sous la dir. de M. COIPEL et P. WÉRY), *op. cit.*, p. 53.

7 O. RIJCKAERT, « Conseil d'entreprise », in *Le conseil d'entreprise et le C.P.P.T.*, *op. cit.*, p. 376.

8 CSA, art. 3:61, §1^{er}.

9 M. CALUWAERTS, « Le contrôle externe des SA, SPRL et SCRL », in *Guide juridique de l'entreprise – Traité théorique et pratique* (sous la dir. de M. COIPEL et P. WÉRY), *op. cit.*, p. 63.

10 CSA, art. 3:66 ; P. PIERCE, « La certification des comptes consolidés », in *La révision des comptes annuels et des comptes consolidés*, Bruxelles, Bruylant, 2000, p. 166.

11 M. CALUWAERTS, « Le contrôle externe des SA, SPRL et SCRL », in *Guide juridique de l'entreprise – Traité théorique et pratique* (sous la dir. de M. COIPEL et P. WÉRY), *op. cit.*, p. 64.

12 H. OLIVIER, « Nouveau régime de contrôle et fonctions du commissaire », *Ann. Dr. Lg.*, 1985, p. 54.

13 J.-F. GOFFIN, *Responsabilité des dirigeants des sociétés*, 2^e éd., Bruxelles, Larcier, 2004, p. 276.

14 CSA, art. 3:74.

financière de la société et qu'ils ont été établis conformément à la loi. Le rôle du commissaire s'étend également au-delà de ce contrôle purement financier. Ce dernier peut être chargé de missions telles que des missions de certification¹⁵, le contrôle des apports et quasi-apports¹⁶, l'évaluation des tests de liquidité et de solvabilité¹⁷ et il a un rôle proactif dans la prévention et la détection des fraudes¹⁸.

En principe, le commissaire ne peut pas s'immiscer dans la gestion de la société qu'il contrôle. Dès lors, il n'y a pas lieu, faute d'objet, d'examiner une éventuelle faute de gestion de l'entreprise auditée dans le chef du commissaire pour une faute de gestion, à moins qu'il méconnaisse cette règle et s'immisce dans la gestion de la société¹⁹. Même si sa mission est une obligation de moyen, sa responsabilité peut être engagée lorsque des fautes de gestion provenant de l'entreprise ont une incidence sur les comptes ou sur la continuité de l'entreprise et qu'il n'a pas accompli les diligences normales qui lui incombent pour les détecter dans sa mission de contrôle ou d'alerte²⁰.

Bien que cette profession libérale se rapproche de la profession de comptable et d'expert comptable, les règles régissant cette dernière sont quelque peu différentes. Ainsi, la Cour d'arbitrage a précisé que « Bien qu'entre les fonctions de réviseurs d'entreprises et celles de l'expert-comptable externe un rapprochement soit perceptible, le législateur n'a jusqu'à présent pas opté pour une équivalence totale entre les deux professions »²¹.

Le commissaire peut aussi se voir attribuer d'autres missions particulières à l'occasion d'événements ponctuels où son intervention se justifie pour assurer la transparence de certaines opérations patrimoniales importantes pour les actionnaires²². Ces missions spéciales, dont nous ne

15 M. CALUWAERTS, « Le contrôle externe des SA, SPRL et SCRL », in *Guide juridique de l'entreprise – Traité théorique et pratique* (sous la dir. de M. COIPEL et P. WÉRY), *op. cit.*, p. 10.

16 P. HAMENDE, *La consitution d'une SA*, Liège, Wolters Kluwer, 2021, p. 78.

17 M. CALUWAERTS, « Le contrôle externe des SA, SPRL et SCRL », in *Guide juridique de l'entreprise – Traité théorique et pratique* (sous la dir. de M. COIPEL et P. WÉRY), *op. cit.*, p. 17.

18 M. CALUWAERTS, « Contrôle externe des SA, SPRL et SCRL », *J.D.S.C.*, 2010, p. 192.

19 C. JASSOGNE et J.-P. LEBEAU, « Les responsabilités », in *Traité pratique de droit commercial* (sous la dir. de C. JASSOGNE), t. IV, vol. 2, Waterloo, Wolters Kluwer, 2014, p. 701.

20 C. MÉLOTTE, « La responsabilité des professions comptables », in *Responsabilités. Traité théorique et pratique* (sous la dir. de J. FAGNART), liv. 28^{quater}, vol. 1, *op. cit.*, p. 17.

21 C.A., 26 septembre 2000, *Arr. C.A.*, 2000, p. 1245.

22 M. CALUWAERTS, « Le contrôle externe des SA, SPRL et SCRL », in *Guide juridique de l'entreprise – Traité théorique et pratique* (sous la dir. de M. COIPEL et P. WÉRY), *op. cit.*, p. 38.

citerons que les principales, correspondent en la rédaction de rapports spéciaux que le commissaire doit établir dans certaines hypothèses telles que²³:

- le contrôle des apports lors de la constitution de la société ;
- l'augmentation de capital ;
- l'émission d'actions, d'obligations convertibles ou de droit de souscriptions ;
- l'émergence d'un conflit d'intérêts.

En plus de ces quelques missions spéciales, le commissaire doit réaliser certaines missions directement liées à la *Corporate Sustainability Reporting Directive* (CSRD) afin d'atteindre les objectifs de la *Corporate Sustainability Due Diligence Directive* (CSDDD). Ces directives ont pour objectifs d'instaurer un cadre solide et détaillé pour le reporting des informations en matière de durabilité²⁴ et d'imposer aux entreprises une obligation de diligence raisonnable concernant les aspects environnementaux et les droits de l'homme au sein de leur chaîne de valeur²⁵. Ces missions relatives à ces directives sont la confirmation de la déclaration de durabilité établie par l'entreprise contrôlée²⁶ ainsi que l'atténuation du risque d'informations incomplètes ou trompeuses en matière de durabilité²⁷.

Le commissaire peut également se voir confier des missions purement contractuelles qui ne sont pas réglementées par la loi car il reste à la disposition de toute personne ayant besoin de ses services au même titre que tout autre professionnel de la comptabilité²⁸. Nous pouvons évoquer par exemple des missions d'expertises, des avis sur des politiques d'investissement ou de financement ou encore la vérification de la comptabilité d'une société²⁹. Le commissaire, avant d'accepter ce genre de missions contractuelles, doit vérifier que celles-ci ne sont pas incompatibles avec les règles régissant son indépendance³⁰. Il nous semble important de mentionner que ces missions non réglementées par la loi ne peuvent pas constituer la fonction principale du commissaire³¹.

23 D. SZAFRAN, « La responsabilité des réviseurs d'entreprises », in *La responsabilité des dirigeants de sociétés, associations et fondations* (sous la dir. de J. HENRI), Bruxelles, Larcier, 2022, pp. 174 et s.

24 J. VAN GYSEGEM, « Le S et le G des critères ESG à l'aune de la nouvelle directive européenne relative aux normes d'information en matière de durabilité », *Ors.*, 2024, p. 2.

25 *Ibid.*, p. 15.

26 *Ibid.*, p. 12.

27 *Ibid.*, p. 14.

28 C. MÉLOTTE, « La responsabilité des professions comptables », in *Responsabilités. Traité théorique et pratique* (sous la dir. de J. FAGNART), liv. 28^{quater}, vol. 1, *op. cit.*, p. 16.

29 M. FRANCHIMONT, « Le secret professionnel des réviseurs d'entreprises », *C.B.N.C.R.*, 1986, p. 23.

30 IRE, *Vademecum*, t. II, Bruxelles, Standaard, 2005, p. 373.

31 P.-A. FORIERS, « La responsabilité civile des réviseurs d'entreprises : Aperçu général », in *Sources de responsabilité du réviseur d'entreprises*, Études IRE, Droit, 1996, p. 7.

§2. Obligation d'information

Le commissaire est soumis à une obligation d'information et de conseil dans le cadre de ses missions légales et contractuelles,³² qui est plus exigeante que celle des autres professionnels étant donné qu'elle est imposée par la loi³³. Il faut distinguer l'obligation d'information et de conseil du commissaire durant la phase précontractuelle et durant l'exercice de sa mission.

A. Phase précontractuelle

Selon la doctrine et la jurisprudence majoritaire, le commissaire est soumis à une obligation précontractuelle de conseil et d'information³⁴.

Il a donc été décidé que, au vu des connaissances spécifiques que le professionnel possède, celui-ci est obligé de conseiller son client, qui est profane, avant la conclusion du contrat. Le professionnel doit donc trouver lui-même la réponse à la question de savoir quels renseignements sont importants pour son client. Cette obligation précontractuelle comprend en plus un devoir de prudence, faisant en sorte que le professionnel doit refuser ses services si son client demande un travail dont il sait que les conséquences de son manque de compétences pourraient être préjudiciables à la qualité de la mission³⁵. Ce principe, issu de la jurisprudence, s'applique évidemment aux commissaires au vu des compétences spécifiques qui sont exigées pour l'exercice de leur fonction³⁶.

Ce principe s'apprécie différemment en fonction de la complexité de la matière et des connaissances du client³⁷. En effet, la portée du devoir de conseil dépend de la formation et de l'expérience des deux parties³⁸. Par exemple, si le client a de grandes connaissances en comptabilité,

32 CSA, art. 3:71.

33 C. MÉLOTTE, « La responsabilité des professions comptables », in *Responsabilités. Traité théorique et pratique* (sous la dir. de J. FAGNART), liv. 28^{quinquies}, vol. 2, Liège, Kluwer, 2008, p. 9.

34 C. MÉLOTTE, « La responsabilité des professions comptables », in *Responsabilités. Traité théorique et pratique* (sous la dir. de J. FAGNART), liv. 28^{quater}, vol. 1, *op. cit.*, p. 33.

35 Civ. Anvers, 14 janvier 2004, *R.W.*, 2005-2006, liv. 30, p. 1185.

36 P.-A. FORIERS et M. VON KUEGELGEN, « La responsabilité civile des réviseurs d'entreprises et experts comptables », *Rev. dr. U.L.B.*, 1992, p. 14.

37 *Ibid.*

38 Mons, 16 novembre 1990, *J.L.M.B.*, 1991, p. 508.

les informations que le commissaire devra lui donner durant la phase précontractuelle seront moins importantes que si celui-ci était un profane³⁹.

Enfin, durant la phase précontractuelle, le commissaire doit également s'interroger sur sa capacité à accomplir la mission. Sa responsabilité peut être engagée s'il accepte une mission qui dépasse le cadre de ses compétences⁴⁰.

B. Dans l'exercice de sa mission

L'obligation d'information imposée au commissaire dans l'exercice de sa mission consiste principalement à rédiger un rapport de la situation financière de l'entreprise reprenant les éléments présents à l'article 3:75 du Code des sociétés et des associations. Ce rapport publié en même temps que les comptes annuels est rendu public et tout tiers intéressé peut y avoir accès⁴¹. Parmi les éléments devant se trouver dans ce rapport, le commissaire doit signaler, quand il en a connaissance, toute violation au CSA et aux statuts ainsi que toute présomption de fraude, et en informer le conseil d'administration afin qu'il prenne les mesures nécessaires pour corriger la situation illégale⁴². Si le conseil d'administration a pris des mesures adaptées pour corriger la situation d'illégalité, le commissaire ne doit pas faire mention dans son rapport de l'infraction dont il a eu connaissance⁴³.

Cependant, dans le cas où l'organe d'administration ne prend pas de telles mesures, le commissaire devra en informer l'assemblée générale, sauf si cela risque de causer un préjudice à la société. La révélation de fraudes et d'infractions à l'assemblée générale apparaît donc comme le recours extrême⁴⁴. En effet, la responsabilité du commissaire pourrait être retenue s'il dénonce des faits qui ne présentent pas un caractère significatif et qu'il en résulte un préjudice pour la société⁴⁵. Toutefois, s'il se tait, il pourrait voir sa responsabilité mise en cause car il n'a pas respecté son

39 C. MÉLOTTE, « La responsabilité des professions comptables », in *Responsabilités. Traité théorique et pratique* (sous la dir. de J. FAGNART), liv. 28^{quater}, vol. 1, *op. cit.*, p. 33.

40 P.-A. FORIERS et M. VON KUEGELGEN, « La responsabilité civile des réviseurs d'entreprises et experts comptables », *op. cit.*, p. 15.

41 C. MÉLOTTE, « La responsabilité des professions comptables », in *Responsabilités. Traité théorique et pratique* (sous la dir. de J. FAGNART), liv. 28^{quinquies}, vol. 2, *op. cit.*, p. 10.

42 *Ibid.*, p. 11.

43 CSA, art. 3:75, §1^{er}, 9^o.

44 A. BENOIT-MOURY, « Les pouvoirs et les responsabilités des commissaires », *Rev. prat. soc.*, 1986, p. 24.

45 N. THIRION et C. BALESTRA, « La responsabilité civile du commissaire », in *La responsabilité civile, pénale et disciplinaire du réviseur d'entreprises*, Bruxelles, la Charte, 2003, p. 17.

obligation d'information⁴⁶. Cette contradiction entre l'obligation d'information du commissaire et l'interdiction de porter préjudice à la société contrôlée sera abordée plus loin dans ce travail.

Nous pouvons également souligner que le rapport établi par le commissaire a un impact lorsqu'il est question d'un potentiel conflit d'intérêts entre la société et un de ses administrateurs⁴⁷. En effet, le commissaire est tenu par la loi d'insérer dans son rapport annuel une description des conséquences patrimoniales qu'entraînent les décisions de l'organe d'administration pouvant potentiellement causer un conflit d'intérêts⁴⁸.

Nous soulignons cependant que la mission du commissaire n'est pas de chercher les fraudes au CSA ou aux statuts. En effet, ce devoir est dévolu au conseil d'administration qui doit mettre en œuvre un contrôle interne pour la détection des fraudes⁴⁹. La mission du commissaire est le contrôle des comptes annuels et consolidés, et il arrive que lors d'une de ses missions, il découvre une fraude ou une violation des statuts ou du CSA⁵⁰ et ce, « sans avoir mis la moindre procédure en œuvre pour la découvrir »⁵¹. L'Institut des Réviseurs d'Entreprises a néanmoins établi des normes permettant au commissaire de mettre en œuvre des procédures afin de détecter les fraudes et les irrégularités les plus significatives. Cela signifie que le commissaire est tenu à une obligation de moyen lorsqu'il s'agit de la détection de fraudes⁵².

Malgré le fait que son rôle principal ne soit pas la détection de fraude mais bien le contrôle des comptes annuels et consolidés, le commissaire engage sa responsabilité s'il ne détecte pas les fraudes les plus significatives car il aurait manqué de diligence⁵³.

46 C. MÉLOTTE, « La responsabilité des professions comptables », in *Responsabilités. Traité théorique et pratique* (sous la dir. de J. FAGNART), liv. 28quinquies, vol. 2, *op. cit.*, p. 13.

47 H. CULOT et Y. DE CORDT, « La réforme de la société anonyme », in *Le code des sociétés et des associations. Introduction à la réforme du droit des sociétés*, Limal, Anthemis, 2018, p. 61.

48 CSA, art. 5:76 ; 6:65 ; 7:96.

49 C. MÉLOTTE, « La responsabilité des professions comptables », in *Responsabilités. Traité théorique et pratique* (sous la dir. de J. FAGNART), liv. 28quinquies, vol. 2, *op. cit.*, p. 36.

50 Liège, 25 janvier 1996, *J.D.S.C.*, 2000, pp. 241-246, obs. A. BENOIT-MOURY et N. THIRION, « La responsabilité pénale du réviseur d'entreprises : épée de Damoclès ou Tigre de papier », *Rev. prat. soc.*, 1997, p. 177.

51 H. OLIVIER, « La fraude et le réviseur d'entreprises », Conférence Skyroom du 9 février 1995, p. 7.

52 C. MÉLOTTE, « La responsabilité des professions comptables », in *Responsabilités. Traité théorique et pratique* (sous la dir. de J. FAGNART), liv. 28quinquies, vol. 2, *op. cit.*, p. 40.

53 *Ibid.*, p. 37.

La loi impose également au commissaire de faire preuve d'un scepticisme professionnel en reconnaissant la possibilité que les comptes soient entachés d'anomalies qui peuvent correspondre soit à une erreur, soit à une fraude. Ce scepticisme professionnel doit notamment s'exercer lorsque le commissaire examine les estimations de la direction concernant la juste valeur, la dépréciation des actifs, les provisions et les flux de trésorerie futurs qui sont pertinents pour se prononcer sur la continuité de l'exploitation⁵⁴. L'obligation du commissaire de fournir une information fiable passe évidemment par ce scepticisme professionnel, cette attitude étant également recommandée par les normes ISA 240 et ISA 250⁵⁵.

La norme ISA 240 énonce par exemple que : «Lors de l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives provenant de fraudes, l'auditeur doit, en se fondant sur la présomption qu'il existe des risques de fraude dans la comptabilisation des produits, évaluer quels types de produits, d'opérations ou d'assertions relatives aux produits peuvent être à l'origine de tels risques⁵⁶». Cette norme évoque également l'approche générale que l'auditeur doit avoir en cas d'imprévisibilité et énonce que : « Afin de définir son approche générale pour répondre aux risques évalués d'anomalies significatives provenant de fraudes au niveau des états financiers, l'auditeur doit : évaluer si le choix et l'application par l'entité des méthodes comptables, en particulier celles concernant des évaluations subjectives ou des opérations complexes, peuvent constituer un indice d'une présentation d'informations mensongères résultant de la volonté de la direction de manipuler les résultats et inclure dans sa démarche lors du choix de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'audit, un élément d'imprévisibilité⁵⁷».

La norme ISA 250 porte quant à elle sur « la prise en considération des textes législatifs et réglementaires dans un audit d'états financiers⁵⁸ ». Le commissaire doit porter une grande attention à ces dernières lors de sa mission de contrôle car certains textes législatifs ont « un impact direct sur les états financiers d'une entité, en ce qu'elles fixent des règles relatives à la détermination des montants à enregistrer et des informations à fournir dans les états financiers⁵⁹ ».

54 Loi du 7 décembre 2016 portant organisation de la profession et de la supervision publique des réviseurs d'entreprises, art. 15, *M.B.*, 13 décembre 2016, p. 84812.

55 M. CALUWAERTS, « Le contrôle externe des SA, SPRL et SCRL », in *Guide juridique de l'entreprise – Traité théorique et pratique* (sous la dir. de M. COIPEL et P. WÉRY), *op. cit.*, p. 20.

56 Norme ISA 240 « Les obligations de l'auditeur en matière de fraude lors d'un audit d'états financiers », p. 9.

57 *Ibid.*

58 Norme ISA 250 « Prise en considération des textes législatifs et réglementaires dans un audit d'états financiers », p. 4.

59 *Ibid.*

Le commissaire est dans l'obligation d'informer l'organe d'administration s'il découvre des infractions étrangères au CSA ou aux statuts, dans le cas où ces dernières portent ou pourraient porter atteinte à l'image fidèle de la situation financière de la société⁶⁰. Si l'organe d'administration ne prend pas de mesures adéquates pour mettre fin à l'irrégularité et que cette dernière a une influence sur l'image fidèle des comptes annuels ou sur la continuité de la société, le commissaire sera tenu de révéler les infractions à l'assemblée générale⁶¹. Concernant les infractions au CSA ou aux statuts, dans le cas où l'organe d'administration n'agit pas pour y mettre un terme, le commissaire peut ne pas faire mention de ces dernières à l'assemblée générale si cette révélation est susceptible de causer un préjudice injustifié à la société⁶².

Enfin, au cours de sa mission, le commissaire doit ou peut convoquer l'assemblée générale selon certaines conditions dans le but de l'informer de la situation de l'entreprise, en évitant toutefois de mettre en péril les intérêts de la société⁶³. Il le peut lorsque, après qu'il ait révélé au conseil d'administration des irrégularités dans les comptes, ce dernier ne convoque pas l'assemblée générale. Cependant, le commissaire pourrait voir sa responsabilité engagée si cette convocation cause un préjudice injustifié à la société⁶⁴. Le commissaire est également tenu de convoquer l'assemblée générale dans un délai de trois semaines lorsque des actionnaires qui représentent un dixième du capital social le demandent⁶⁵.

De manière générale, le commissaire doit avertir le conseil d'administration avant de convoquer l'assemblée générale. Cela dans le but de maintenir une relation de confiance au sein de la société et d'éviter de rendre les irrégularités ou un potentiel conflit public, ce qui pourrait potentiellement nuire à la société⁶⁶.

60 J.-F. CATS et P. LAMBRECHT, « Cas de nouvelles exigences en matière d'attestation », in *Révisorats d'entreprises : nouvelles attentes, nouvelles exigences*, Institut des réviseurs d'entreprises, Forum du révisorats, 2006, p. 51.

61 A. BENOIT-MOURY et N. THIRION, « La responsabilité pénale du réviseur d'entreprises : épée de Damoclès ou Tigre de papier ? », *Rev. prat. soc.*, 1997, p. 205.

62 M. CALUWAERTS, « Le contrôle externe des SA, SPRL et SCRL », in *Guide juridique de l'entreprise – Traité théorique et pratique* (sous la dir. de M. COIPEL et P. WÉRY), *op. cit.*, p. 24.

63 C. MÉLOTTE, « La responsabilité des professions comptables », in *Responsabilités. Traité théorique et pratique* (sous la dir. de J. FAGNART), liv. 28quinquies, vol. 2, *op. cit.*, p. 21.

64 J.-P. MAES et K. HULLE, *De hervorming van het bedrijfsrevisorat en de organisatie van het accountantsberoep*, Anvers, Kluwer, 1985, p. 83.

65 CSA, art. 7:126.

66 P.-A. FORIERS, « Les situations de blocage dans les sociétés anonymes », *R.D.C.*, 1992, p. 469.

§3. Obligation d'indépendance

L'assemblée générale ne peut pas désigner un commissaire qui se trouverait dans des conditions susceptibles de mettre son indépendance en cause. Le commissaire pressenti devra veiller, avant d'accepter sa mission, à ne pas se retrouver dans une telle situation après sa désignation⁶⁷. Il ne pourra donc pas accepter, au sein de la société contrôlée, d'autres fonctions ou mandats qui pourraient nuire à cette indépendance. Cette interdiction s'étend également aux membres du réseau du commissaire et aux personnes avec qui il est lié par un contrat de travail⁶⁸. Par réseau du commissaire, nous entendons la structure destinée à un but de coopération à laquelle appartient un commissaire, qui utilise les mêmes ressources et dont le but est un partage des résultats ainsi que des politiques et procédures communes⁶⁹.

En plus de l'obligation d'information et de conseil à laquelle est soumis le commissaire, ce dernier doit être capable de garantir son indépendance dans l'exercice des missions qui lui sont confiées⁷⁰ et cela dans le respect des principes déontologiques de sa profession⁷¹. Le commissaire doit pouvoir garder son indépendance vis-à-vis de son client⁷² dans l'élaboration de ses rapports et dans les informations qu'il doit donner à l'assemblée générale⁷³ et aux tiers. En effet, le commissaire, dans le cadre de sa mission, agit dans l'intérêt de son client mais également dans celui des tiers⁷⁴. Il est donc considéré comme un représentant et un défenseur de l'intérêt général⁷⁵.

Étant donné que le commissaire exerce une mission d'intérêt général, il se trouve parmi les professionnels de la comptabilité qui a le devoir de prudence le plus étendu vis-à-vis des tiers⁷⁶. Sa responsabilité envers les tiers sera donc accrue, que ce soit dans le cadre de ses missions légales ou de ses missions purement contractuelles⁷⁷. Dans l'exercice de sa mission, le commissaire doit faire preuve d'une indépendance d'esprit doublée d'une indépendance d'apparence.

67 CSA, art. 3:62, §1^{er}.

68 CSA, art. 3:62, §4.

69 CSA, art. 3:56.

70 A. KILLESSE, « L'indépendance du commissaire à la lumière de la loi Corporate governance », *Rev. prat. soc.*, 2003, p. 51.

71 Loi du 7 décembre 2016, art. 12.

72 M.-J. DE SAMBLANX, « Déroulement d'une mission de révision », in *La révision des comptes annuels et des comptes consolidés*, Cahiers A.E.D.B.F., Bruxelles, Bruylant, 2000, p. 95.

73 Cass. 12 février 1981, *J.D.S.C.*, 2000, p. 137.

74 C. MÉLOTTE, « La responsabilité des professions comptables », in *Responsabilités. Traité théorique et pratique* (sous la dir. de J. FAGNART), liv. 28^{quater}, vol. 1, *op. cit.*, p. 17.

75 C. VAN BUGGENHOUT, « Le commissaire réviseur et la discontinuité », in *Sources de responsabilité des réviseurs d'entreprises*, Études IRE, Droit, 19996, p. 39.

76 P.-A. FORIERS, « La responsabilité civile des réviseurs d'entreprises : Aperçu général », in *Sources de responsabilité du réviseur d'entreprises*, *op. cit.*, p. 29.

L'indépendance d'esprit se traduit par l'approche avec laquelle le commissaire effectue sa mission. Il doit faire preuve d'un devoir de scepticisme vis-à-vis de l'entité contrôlée et de ses dirigeants indépendamment de son expérience passée et de la confiance qu'il a envers eux. Cela dans le but d'éviter que des considérations extérieures ne viennent interférer dans l'exercice de sa mission⁷⁸. Il ne peut également pas être influencé par son client ni par des tiers intéressés lors de la rédaction de son rapport⁷⁹.

L'indépendance d'apparence correspond à la perception que les tiers peuvent éprouver lorsqu'ils posent un regard extérieur sur la mission de contrôle effectuée par le commissaire ainsi que sur les rapports existants entre ce dernier et l'entité contrôlée. Le commissaire devra donc éviter les situations qui pourraient amener à douter de son objectivité ainsi que des conflits d'intérêts qui affecteraient son indépendance. Il doit d'ailleurs, par souci de transparence, indiquer dans ses documents les risques qui pourraient menacer son indépendance ainsi que les mesures qu'il met en place pour limiter ces derniers lorsqu'il exerce sa mission⁸⁰.

Ce principe d'indépendance du réviseur d'entreprises vis-à-vis de la société qu'il contrôle est applicable avant, pendant et après son mandat. En effet, le commissaire ne peut pas avoir accompli des prestations remettant en cause son indépendance durant les deux années qui ont précédé sa nomination⁸¹. Le réviseur d'entreprises qui démissionne de la profession doit également respecter une période d'attente de deux ans après la fin de son mandat, appelée *cooling-off period*, durant laquelle il doit refuser tout mandat d'administrateur, de gérant ou tout autre fonction au sein de la société qu'il a contrôlée⁸². En cas de non respect de cette période d'attente de deux ans, le CSA prévoit une sanction pénale correspondant à un emprisonnement de un mois à un an et une amende de cinquante à dix milles euros⁸³.

77 C. MÉLOTTE, « La responsabilité des professions comptables », in *Responsabilités. Traité théorique et pratique* (sous la dir. de J. FAGNART), liv. 28^{quater}, vol. 1, *op. cit.*, p. 18.

78 M. CALUWAERTS, « Le contrôle externe des SA, SPRL et SCRL », in *Guide juridique de l'entreprise – Traité théorique et pratique* (sous la dir. de M. COIPEL et P. WÉRY), *op. cit.*, p. 54.

79 C. MÉLOTTE, « La responsabilité des professions comptables », in *Responsabilités. Traité théorique et pratique* (sous la dir. de J. FAGNART), liv. 28^{quater}, vol. 1, *op. cit.*, p. 18.

80 M. CALUWAERTS, « Le contrôle externe des SA, SPRL et SCRL », in *Guide juridique de l'entreprise – Traité théorique et pratique* (sous la dir. de M. COIPEL et P. WÉRY), *op. cit.*, p. 54.

81 CSA, art. 3:62, §5.

82 CSA, art. 3:62, §2.

83 CSA, art. 3:96.

Ce principe d'indépendance entraîne également que ni le client ni le commissaire ne sont tenus de poursuivre indéfiniment le contrat⁸⁴. Ce dernier peut mettre un terme à la convention lorsqu'il estime que les missions qui lui sont imposées sont incompatibles avec le principe de son indépendance⁸⁵.

Pour clôturer cette partie sur l'indépendance du commissaire dans l'exercice de sa fonction, il nous semble important d'énoncer le régime d'incompatibilité prévu par l'article 29 de la loi de 2016 qui interdit au réviseur d'entreprises l'accès à plusieurs professions⁸⁶. Ce dernier ne peut donc pas s'engager dans un lien de contrat de travail sauf auprès d'un autre réviseur d'entreprises. Il ne peut également pas exercer des activités commerciales, des fonctions d'administrateur et de gérant ou exercer la fonction de ministre ou de secrétaire d'État et ce, tant qu'il reste inscrit en tant que réviseur d'entreprises à l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (IRE)⁸⁷.

En somme, cette première section a montré que la profession de commissaire en Belgique est hautement réglementée. L'éthique, la compétence et l'indépendance sont des conditions fondamentales pour garantir l'information financière, la durabilité et la protection de l'intérêt général.

Section II. La qualité de réviseur d'entreprises

Dans cette section, nous allons analyser la question de l'honorabilité des réviseurs d'entreprises au regard de la loi du 20 juillet 2020 ainsi que l'arrêt de la Cour constitutionnelle du 20 janvier 2022. Cet arrêt a en effet eu un impact considérable sur la question de l'octroi et du retrait de la qualité de réviseurs d'entreprises en Belgique.

§1^{er}. Avant la loi du 20 juillet 2020

C'est à l'IRE que revient la mission d'assurer l'organisation et la gestion du corps de spécialistes capables de remplir la fonction de réviseur d'entreprises avec toutes les garanties

84 C. MÉLOTTE, « La responsabilité des professions comptables », in *Responsabilités. Traité théorique et pratique* (sous la dir. de J. FAGNART), liv. 28^{quater}, vol. 1, *op. cit.*, p. 19.

85 IRE, *Vademecum*, t. II, Bruxelles, Standaard, 2005, p. 373.

86 Loi du 7 décembre 2016, art. 29.

87 O. RIJCKAERT, « Conseil d'entreprise », in *Le conseil d'entreprise et le C.P.P.T.*, *op. cit.*, p. 384.

requis au point de vue de la compétence, de l'indépendance et de la probité professionnelle⁸⁸. Au vu de leur rôle central dans le paysage économique belge et leur fonction de défenseurs de l'intérêt général⁸⁹, la décision de l'octroi et de la révocation de la qualité de réviseur d'entreprises n'est pas à prendre à la légère. Ce sont les articles 5, 6, 8 et 9 de la loi du 7 décembre 2016 qui règlent les conditions d'octroi et de retrait de la qualité de réviseur d'entreprises.

Pour être agréée par l'IRE, une personne physique doit être considérée comme honorable⁹⁰. Cette honorabilité signifiait, avant les modifications de la loi 2020, ne pas avoir été condamné pour certaines infractions spécifiques liées au droit des sociétés, au Code de droit économique, ou à la législation fiscale⁹¹. Par exemple, ne pas avoir été privé de ses droits civils et politiques, ne pas être en faillite, ne pas avoir encouru une peine d'emprisonnement de trois mois au moins, etc⁹².

Le retrait de la qualité de réviseur d'entreprises est déterminé par l'article 9, §1^{er} de la loi du 7 décembre 2016⁹³. Ce retrait était dans certains cas facultatif et l'intéressé avait la possibilité de présenter des observations écrites sur la situation⁹⁴. Cela a changé depuis 2020 et nous verrons en quoi dans le paragraphe suivant.

§2. Après la loi de 2020

La loi du 20 juillet 2020 portant des dispositions diverses relatives à la prévention du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme et à la limitation de l'utilisation des espèces⁹⁵ a apporté des modifications significatives aux articles 5, 6, 8 et 9 de la loi du 7 décembre 2016, ce qui a impacté directement les conditions d'honorabilité et les procédures de retrait.

88 Loi du 7 décembre 2016, art. 64.

89 C. VAN BUGGENHOUT, « Le commissaire réviseur et la discontinuité », in *Sources de responsabilité des réviseurs d'entreprises*, op. cit., p. 39.

90 C. Const., 20 janvier 2022, n° 7/2022, point B.3.1., *M.B.*, 2022, p. 18716.

91 *Ibid.*, point B.3.2.

92 Loi du 7 décembre 2016, art. 5, §1^{er}, 2°, a) à f).

93 Loi du 7 décembre 2016, art. 9, §1^{er}.

94 C. Const., 20 janvier 2022, n° 7/2022, point A.5.1., *M.B.*, 2022, p. 18716.

95 Loi du 20 juillet 2020 portant des dispositions diverses relatives à la prévention du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme et à la limitation de l'utilisation des espèces, *M.B.*, 5 août 2020, p. 57447.

Concernant l’octroi de la qualité de réviseur d’entreprises, l’article 147 de la loi de 2020⁹⁶ a inséré une nouvelle condition d’honorabilité à l’article 5, §1^{er}, 2°, f) de la loi de 2016⁹⁷. Désormais, une personne physique ne peut pas se voir accorder la qualité de réviseur d’entreprises si elle a été condamnée à une amende pénale pour une infraction à la loi du 18 septembre 2017 relative à la prévention du blanchiment de capitaux⁹⁸, et ce, quel que soit le montant.

Concernant le retrait de la qualité de réviseur d’entreprises, l’article 152 de la loi de 2020⁹⁹ a complété l’article 9, §1^{er} de la loi de 2016, rendant le retrait de la qualité de réviseur d’entreprises obligatoire et non facultatif, dès que la personne physique ou morale se trouvait dans l’une des situations visées à l’article 5, §1^{er}, 2°, a) à f) de la loi de 2016¹⁰⁰. Cela impliquait un retrait immédiat pour la personne morale, sans prévoir de délai raisonnable pour pouvoir se séparer de la personne en cause¹⁰¹.

Certaines personnes, dont l’IRE, se sont plaints devant la Cour constitutionnelle arguant que ces nouvelles dispositions créaient une différence de traitement disproportionnée par rapport à d’autres professions comme les notaires ou les experts-comptables, pour lesquelles une interdiction automatique n’était pas prévue¹⁰². Les requérants ont également critiqué le caractère irrévocable de la perte d’honorabilité et le retrait immédiat sans délai d’adaptation pour les cabinets¹⁰³.

Nous allons analyser dans le prochain paragraphe l’arrêt de la Cour constitutionnelle du 20 janvier 2022 et le lien qu’il a avec le caractère d’honorabilité requis pour exercer la profession de réviseur d’entreprises.

96 Loi du 20 juillet 2020, art. 147.

97 Loi du 7 décembre 2016, art. 5, §1^{er}, 2°, f).

98 Loi du 18 septembre 2017 relative à la prévention du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme et à la limitation de l’utilisation des espèces, *M.B.*, 6 octobre 2017, p. 90839.

99 Loi du 20 juillet 2020, art. 152.

100 Loi du 7 décembre 2016, art. 5, §1^{er}, 2°, a) à f).

101 C. Const., 20 janvier 2022, n° 7/2022, point B.27.2., *M.B.*, 2022, p. 18716.

102 *Ibid.*, point A.3.2.

103 *Ibid.*, point A.5.2.

§3. L'arrêt de la Cour constitutionnelle du 20 janvier 2022

Le recours porté par l'IRE et d'autres requérants a été déclaré recevable par la Cour constitutionnelle¹⁰⁴ et a permis de modérer la portée des nouvelles dispositions notamment sur le caractère irrévocable de la perte d'honorabilité et sur le retrait immédiat de la qualité de réviseur d'entreprises pour les personnes morales.

La Cour a en effet constaté que l'article 5, §1^{er}, 2°, f) de la loi de 2016 rendait la perte d'honorabilité illimitée dans le temps et irrévocable, sans laisser à l'IRE la moindre possibilité d'appréciation¹⁰⁵. Elle a donc jugé que ce caractère irrévocable était disproportionné car elle ne permettait pas à l'intéressé de recouvrer son honorabilité après un certain temps, même après avoir purgé sa peine¹⁰⁶. Elle a donc annulé l'article 5, §1^{er}, 2°, f) qui prévoit que la perte de l'honorabilité est irrévocable à la suite d'une condamnation pénale pour une infraction à la loi du 18 septembre 2017¹⁰⁷.

La Cour a également constaté que l'article 9, §1^{er}, 3° de la loi de 2016 imposait le retrait immédiat de la qualité de réviseur d'entreprises à une personne morale dès qu'un de ses membres clés n'était plus honorable. Elle a jugé que cette immédiateté était disproportionnée, car elle ne laissait aucun délai raisonnable au cabinet de révision pour rompre ses liens avec la personne non honorable et pouvait gravement compromettre la continuité des activités du cabinet¹⁰⁸. Elle a donc décidé d'annuler l'article 9, §1^{er}, 3° de la loi de 2016 en ce que la qualité de réviseur d'entreprises doit être immédiatement retirée sans délai raisonnable¹⁰⁹.

En conclusion, l'arrêt de la Cour constitutionnelle du 20 janvier 2022 a directement impacté le processus d'octroi et de retrait de la qualité de réviseur d'entreprises en Belgique, en ayant supprimé le caractère irrévocable de la perte d'honorabilité et en laissant un délai raisonnable pour les cabinets de révision pour régulariser leur situation avant un retrait de leur qualité.

104 *Ibid.*, point B.10.4.

105 *Ibid.*, point B.16.

106 *Ibid.*, point B.18.2.

107 *Ibid.*, B.19.

108 *Ibid.*, B.27.2.

109 *Ibid.*

Pour synthétiser cette deuxième section, nous pouvons voir qu'elle met en lumière la haute exigence d'honorabilité pesant sur les réviseurs d'entreprises, ainsi que l'évolution de la législation visant à garantir cette honorabilité. Nous avons également constaté que l'intervention de la Cour constitutionnelle a été déterminante pour concilier cet impératif de probité avec le respect des principes de proportionnalité et de réintégration professionnelle.

Section III. La supervision et le contrôle des commissaires

§1^{er}. Historique

Afin de contrôler efficacement le travail des commissaires, l'Institut des Réviseurs d'Entreprises a été créé par la loi du 22 juillet 1953¹¹⁰. Comme énoncé précédemment, l'IRE a pour objet d'assurer l'organisation d'un corps de spécialistes capables de remplir la fonction de réviseur d'entreprises en garantissant que ce corps soit compétent¹¹¹.

C'est en 2006 sous la directive audit¹¹² de l'Union européenne que le contrôle et la supervision de la profession ont été retirés à l'IRE pour être confiés à des organismes externes dans le but de renforcer l'objectivité des contrôles. Le contrôle des réviseurs d'entreprises est devenu public et est à ce jour centralisé entre les mains du Collège de supervision des réviseurs d'entreprises (CSR) ayant été créé en 2016¹¹³.

Le CSR a été créé avec comme objectif principal d'abandonner les mécanismes d'autorégulation de la profession et de confier à des entités publiques la régulation et le contrôle d'assurance qualité. En effet, au vu de l'impact des contrôles effectués par les réviseurs d'entreprises sur le bon fonctionnement des marchés, il est nécessaire d'avoir un contrôle externe et objectif sur la stricte observance des règles de la profession afin de préserver l'intérêt général¹¹⁴.

110 Loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises et organisant la supervision publique de la profession de réviseur d'entreprises, coordonnée le 30 avril 2007, *M.B.*, 24 mai 2007, p. 27958.

111 Loi du 7 décembre 2016, art. 64.

112 Directive européenne 2006/43/CE du Parlement européen et du Conseil du 17 mai 2006 concernant les contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés, modifiant les directives nos 78/660/CEE et 83/349/CEE du Conseil et abrogeant la directive no 84/253/CEE du Conseil, *J.O.C.E.*, 9 juin 2006, L 157.

113 Loi du 7 décembre 2016, art. 32.

114 M. CALUWAERTS, « Le contrôle externe des SA, SPRL et SCRL », *J.D.S.C.*, 2015, p. 263.

Cette directive audit a donc marqué un tournant majeur dans l'organisation et la supervision de la profession de réviseur d'entreprises. Son adoption a notamment fait suite à plusieurs scandales financiers, tel que le scandale de l'affaire Lernout & Hauspie dont nous parlerons plus tard dans ce travail, afin de garantir que de tels événements ne se reproduisent plus et aussi de restaurer la confiance du public dans l'information financière certifiée¹¹⁵.

§2. Fonctionnement du CSR et sanction disciplinaire

Le CSR organise les contrôles de qualité des processus mis en œuvre par les réviseurs. Chaque réviseur d'entreprises est soumis à un contrôle tous les six ans au moins, sauf s'il contrôle les comptes d'une entité d'intérêt public, auquel cas cette périodicité des contrôles est portée à trois ans¹¹⁶. La supervision et le contrôle portent notamment sur l'agrément et l'enregistrement des réviseurs, l'adoption des normes de révisions, le contrôle de qualité et le régime disciplinaire¹¹⁷.

Dans le cas d'une entité d'intérêt public, l'examen assurance qualité est mené par des inspecteurs extérieurs à la profession, liés à l'Autorité des services et marchés financiers (FSMA) et disposant d'une expérience professionnelle adaptée et d'une formation spécifique liée à cet examen. Ils doivent offrir des garanties d'indépendance et ne peuvent pas exercer une activité de contrôle légal ou faire partie d'un cabinet d'audit¹¹⁸. Dans le cas des autres entités, le contrôle est réalisé par des examinateurs offrant les mêmes garanties d'indépendance et de compétence et qui, à la différence des inspecteurs, ne doivent pas être extérieurs à la profession¹¹⁹.

Le CSR veille au respect de l'application du cadre législatif et réglementaire applicable aux réviseurs d'entreprises et possède certaines compétences disciplinaires¹²⁰. Il peut enjoindre le réviseur de mettre fin au comportement contraire à la loi ou aux règlements et, dans les cas urgents, interdire au réviseur l'exercice de tout ou partie de son activité pendant un certain délai¹²¹. Finalement, il possède le pouvoir d'ouvrir et de conduire des enquêtes sur les réviseurs. Pour ce

115 *Ibid.*

116 Loi du 7 décembre 2016, art. 52.

117 M. CALUWAERTS, « Le contrôle externe des SA, SPRL et SCRL », in *Guide juridique de l'entreprise – Traité théorique et pratique* (sous la dir. de M. COIPEL et P. WÉRY), *op. cit.*, p. 46.

118 *Ibid.*, p. 49.

119 *Ibid.*

120 M. CALUWAERTS, « Le contrôle externe des SA, SPRL et SCRL », in *Guide juridique de l'entreprise – Traité théorique et pratique* (sous la dir. de M. COIPEL et P. WÉRY), *op. cit.*, p. 46.

121 Loi du 7 décembre 2016, art. 57.

faire, il est habilité à obtenir toutes les informations liées au réviseur concerné et à l'audit qu'il réalise¹²². Toutefois, le réviseur soupçonné d'une infraction reste libre de répondre ou non à l'enquêteur afin de ne pas contribuer à sa propre incrimination¹²³. En effet, le droit au silence des personnes physiques est reconnu par la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme¹²⁴. Cette dernière a relevé que, « même si l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme ne mentionne pas expressément le droit au silence, celui-ci constitue une norme internationale généralement reconnue qui est au cœur de la notion de procès équitable¹²⁵ ».

Si le CSR découvre une quelconque infraction pénale au cours de son investigation, ces informations pourraient être utilisées dans des procédures pénales à l'encontre du réviseur concerné¹²⁶. Le CSR, au terme de la procédure disciplinaire, saisit la Commission des sanctions de la FSMA qui est compétente pour imposer les sanctions à l'encontre des réviseurs d'entreprises¹²⁷ qui consistent en¹²⁸:

- un avertissement ;
- une réprimande ;
- une amende administrative ;
- une déclaration publique indiquant le nom de la personne responsable et la nature de l'infraction ;
- une suspension de maximum trois années ;
- la radiation.

Nous pouvons donc constater que les commissaires sont soumis à un contrôle d'une entité publique afin que ces derniers ne puissent pas user de leur profession d'une manière contraire à l'intérêt général. Ils peuvent être soumis à des sanctions disciplinaires en plus des sanctions civiles

122 Loi du 7 décembre 2016, art. 54.

123 M. FYON, « Contrôle prudentiel financier et droit au silence », in *Liber Amicorum Xavier Dieux*, 1^e éd., Bruxelles, Larcier-Intersentia, 2022, pp. 146-147.

124 *Ibid.*, pp. 154-155.

125 *Ibid.*, p. 149 ; C.E.D.H., 8 février 1996, John Murray c. Royaume-Uni, CE:ECHR:1996:0208JUD001873191, §45.

126 Loi du 7 décembre 2016, art. 45.

127 D. SZAIFRAN, « La responsabilité des réviseurs d'entreprises », in *La responsabilité des dirigeants de sociétés, associations et fondations* (sous la dir. de J. HENRI), *op. cit.*, pp. 195-196.

128 Loi du 7 décembre 2016, art. 59.

et pénales. Le CSR est utile dans le sens où il apporte une sécurité en plus quant aux abus ou erreurs liés à la profession de réviseur d'entreprises.

§3. Les normes applicables

A. Contexte

Les normes de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (IRE) sont des règles comportementales et techniques qui encadrent l'exercice de la profession de réviseur d'entreprises en Belgique¹²⁹. Elles ont été instituées en 1976 et fixent les principes fondamentaux de l'exercice du contrôle par les réviseurs d'entreprises¹³⁰. C'est à l'IRE que revient la tâche de formuler des projets de normes qui sont ensuite soumis à l'approbation du Conseil Supérieur des Professions Économiques (CSPE) et du Ministre de l'Économie¹³¹. Cette méthode permet d'un côté à l'IRE d'avoir un pouvoir d'initiative dans la préparation des normes et de l'autre de rester sous la supervision d'une entité publique, garante de l'intérêt général¹³².

L'internationalisation de la réglementation en matière d'audit a mené à l'adoption des normes *International Standards on Auditing* (ISA) en Belgique¹³³. Ces normes, devenues obligatoires suite à la directive audit du 17 mai 2006 portant sur les contrôles légaux des comptes annuels et consolidés¹³⁴, peuvent présenter des points de tension avec le droit positif belge. Le réviseur d'entreprises doit faire preuve d'un certain jugement professionnel pour les adapter au contexte national¹³⁵. Malgré cela, les normes ISA sont pour l'essentiel proches des normes belges que l'IRE a élaborées. Elles sont entrées en vigueur en Belgique le 15 décembre 2012 pour les entités d'intérêt public et le 15 décembre 2014 pour les autres entités¹³⁶.

129 M. CALUWAERTS, « Contrôle externe des SA, SPRL et SCRL », *J.D.S.C.*, 2010, p. 191.

130 O. RIJCKAERT, « Conseil d'entreprise », in *Le conseil d'entreprise et le C.P.P.T.*, *op. cit.*, p. 381.

131 M. CALUWAERTS, « Le contrôle externe des SA, SPRL et SC », *J.D.S.C.*, 2017, p. 280.

132 M. CALUWAERTS, « Le contrôle externe des SA, SPRL et SCRL », in *Guide juridique de l'entreprise – Traité théorique et pratique* (sous la dir. de M. COIPEL et P. WÉRY), *op. cit.*, p. 45.

133 *Ibid.*

134 Directive européenne 2006/43/CE concernant les contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés et modifiant les directives 78/660/CEE et 83/349/CEE du Conseil et abrogeant la directive 84/253/CEE du Conseil, *J.O.C.E.*, 9 juin 2006, L 157.

135 M. CALUWAERTS, « Le contrôle externe des SA, SPRL et SCRL », *J.D.S.C.*, 2015, p. 264.

136 *Ibid.*

Les normes ISA sont obligatoires pour toutes les sociétés pour lesquelles la désignation d'un commissaire est requise par la loi comme par exemple les sociétés d'assurance, les établissements de crédit et les sociétés de bourse, les entreprises d'investissement, les dépositaires centraux de titres, les sociétés où un conseil d'entreprise a été institué et enfin toutes les entités d'intérêt public¹³⁷. Elles sont cependant facultatives pour les petites sociétés non soumises à l'obligation de désigner un commissaire car ces dernières bénéficient d'un régime dérogatoire. Ce n'est que si elles choisissent de nommer un commissaire que les normes ISA s'appliqueront pour le contrôle légal des comptes¹³⁸.

L'application des normes ISA contribue également à un niveau élevé de crédibilité et de qualité des états financiers¹³⁹. Elles sont considérées comme des exigences minimales pour les personnes chargées du contrôle légal¹⁴⁰. De manière générale, les normes ISA abordent les principes généraux et la responsabilité des auditeurs, l'évaluation des risques et les réponses à y apporter, les éléments probants à recueillir pour fonder l'opinion du réviseur, l'utilisation des travaux d'autres professionnels, les conclusions de l'audit et la rédaction du rapport¹⁴¹.

L'objectif de ces normes internationales est de renforcer et d'harmoniser la qualité du contrôle légal des comptes au sein de l'Union européenne. Plus précisément, elles ont pour objectifs principaux de créer un dispositif unique de normes d'audit internationales, d'actualiser les exigences en matière de formation, de définir une déontologie et de mettre en œuvre la coopération entre les autorités compétentes des États membres et entre ces autorités et celles des pays tiers¹⁴².

B. Fonctions de ces normes

Ces normes remplissent plusieurs fonctions essentielles à la bonne exécution de la mission du réviseur d'entreprises. Elles garantissent la fiabilité des comptes annuels et consolidés afin de

137 M. CALUWAERTS, « Le contrôle externe des SA, SPRL et SCRL », in *Guide juridique de l'entreprise – Traité théorique et pratique* (sous la dir. de M. COIPEL et P. WÉRY), *op. cit.*, p. 11.

138 R. GHYSELS, « Nouvelle norme commune IRE/IEC relative au contrôle contractuel et aux missions légales réservées et partagées auprès de petites entités », *R.G.F.C.P.*, 2020, p. 36.

139 C. MÉLOTTE, « La responsabilité des professions comptables », in *Responsabilités. Traité théorique et pratique* (sous la dir. de J. FAGNART), liv. 28^{quater}, vol. 1, *op. cit.*, p. 12.

140 M. CALUWAERTS, « Le contrôle externe des SA, SPRL et SCRL », in *Guide juridique de l'entreprise – Traité théorique et pratique* (sous la dir. de M. COIPEL et P. WÉRY), *op. cit.*, p. 12.

141 *Ibid.*, p. 44.

142 IRE, Rapport annuel 2006, p. 39.

maintenir une plus grande confiance des investisseurs sur les marchés, confiance pouvant parfois être ébranlée par certains scandales¹⁴³. Elles fournissent un cadre pour définir les diligences normales que le réviseur doit mettre en œuvre et une base de référence pour évaluer le comportement du réviseur¹⁴⁴.

Du point de vue des réviseurs, ces normes servent de guide pour l'exécution de leurs missions en couvrant un large éventail d'aspects allant de l'évaluation des risques à la collecte d'éléments probants¹⁴⁵. Le réviseur dispose ainsi d'un guide de bonnes pratiques pour établir ses rapports d'analyse, ces derniers devant être établis en tenant compte des normes ISA¹⁴⁶. Une autre utilité de ces normes est l'anticipation des risques potentiels. Elles permettent au réviseur d'appréhender au mieux les risques encourus par l'entreprise et d'évaluer l'efficacité des mesures de contrôle interne mises en place par la direction¹⁴⁷.

Pour le conseil d'entreprise, ces normes revêtent un caractère pédagogique et didactique, leur offrant une meilleure compréhension des informations économiques et financières qui lui sont transmises¹⁴⁸.

C. Impact sur la responsabilité des réviseurs d'entreprises

Les normes IRE et ISA ont un impact direct et significatif sur le régime de responsabilité des réviseurs d'entreprises parce qu'elles sont obligatoires et constituent le cadre de référence pour évaluer les « diligences normales » du réviseur. Le réviseur pourra toutefois s'en écarter pour autant qu'il puisse se justifier et que cet écart ne porte pas atteinte à ses obligations légales et déontologiques¹⁴⁹. S'il s'en écarte, le réviseur devra également s'assurer de ne pas porter atteinte aux critères fixés aux articles 12 et 13 de la loi du 7 décembre 2016¹⁵⁰. Ces critères se rapportent à

143 M. CALUWAERTS, « Contrôle externe des SA, SPRL et SCRL », *J.D.S.C.*, 2009, p. 248.

144 M. CALUWAERTS, « Contrôle externe des SA, SPRL et SCRL », *J.D.S.C.*, 2010, p. 191.

145 M. CALUWAERTS, « Le contrôle externe des SA, SPRL et SCRL », in *Guide juridique de l'entreprise – Traité théorique et pratique* (sous la dir. de M. COIPEL et P. WÉRY), *op. cit.*, p. 44.

146 T. FRANSEN, R. DELBROEK et S. VLAMINCK, « Administration et contrôle : capita selecta », in *La société en poche*, *op. cit.*, p. 92.

147 *Ibid.*, p. 21.

148 O. RIJCKAERT, « Conseil d'entreprise », in *Le conseil d'entreprise et le C.P.P.T.*, *op. cit.*, p. 381.

149 M. CALUWAERTS, « Le contrôle externe des SA, SPRL et SCRL », in *Guide juridique de l'entreprise – Traité théorique et pratique* (sous la dir. de M. COIPEL et P. WÉRY), *op. cit.*, pp. 15-16.

150 Loi du 7 décembre 2016, art. 31, §4.

l'indépendance d'esprit et d'apparence du réviseur d'entreprise¹⁵¹ ainsi qu'à sa compétence et à sa diligence professionnelle¹⁵².

Ces normes sont conçues de manière très souples afin de permettre au commissaire de les adapter, voire de les contourner lorsqu'il est confronté à une mission particulière ne permettant pas une application stricte de ces dernières. Une application trop rigide de ces normes, sans tenir compte des spécificités de la mission, peut être constitutif d'une faute dans le chef du commissaire¹⁵³. Le commissaire réalisant sa mission de contrôle doit faire preuve d'un jugement professionnel et il doit s'adapter à la nature et à la complexité des activités de l'entité contrôlée¹⁵⁴.

L'IRE édicte également des avis et recommandations qui n'ont pas une valeur contraignante¹⁵⁵, mais que les tribunaux prennent en compte pour déterminer si le commissaire a agi comme un professionnel prudent et diligent placé dans les mêmes circonstances¹⁵⁶.

Ces normes sont donc très importantes en ce qu'elles constituent un cadre impératif pour la définition de « diligences normales », dont le non-respect peut engager la responsabilité du réviseur d'entreprises. Cette section nous a permis de mettre en évidence l'encadrement strict de la profession du réviseur d'entreprises en Belgique à travers une supervision publique et des normes professionnelles contraignantes.

151 Loi du 7 décembre 2016, art. 12.

152 Loi du 7 décembre 2016, art. 13.

153 C. MÉLOTTE, « La responsabilité des professions comptables », in *Responsabilités. Traité théorique et pratique* (sous la dir. de J. FAGNART), liv. 28^{quater}, vol. 1, *op. cit.*, p. 37.

154 R. GHYSELS, « Nouvelle norme commune IRE/IEC relative au contrôle contractuel et aux missions légales réservées et partagées auprès de petites entités », *R.G.F.C.P.*, 2020, p. 31.

155 P.-A. FORIERS et M. VON KUEGELGEN, « La responsabilité civile des réviseurs d'entreprises et experts comptables », *op. cit.*, p. 29.

156 C. MÉLOTTE, « La responsabilité des professions comptables », in *Responsabilités. Traité théorique et pratique* (sous la dir. de J. FAGNART), liv. 28^{quater}, vol. 1, *op. cit.*, p. 37.

Chapitre II. Responsabilité civile du commissaire

Nous allons dans ce chapitre analyser la responsabilité civile du commissaire. Nous commencerons par aborder quelques généralités sur le sujet telles que le cadre légal, la responsabilité contractuelle ou extracontractuelle ainsi que les éléments constitutifs de l'infraction. Nous analyserons ensuite la responsabilité civile du commissaire envers les tiers, suivie par les différents types d'infractions pouvant engager sa responsabilité civile. Nous terminerons par les causes d'exonérations de la responsabilité civile que sont la décharge et la prescription.

Section I. Généralités

§1^{er}. Régime légal

C'est à l'article 24 de la loi du 7 décembre 2016 qu'est contenu le régime de responsabilité civile applicable à l'ensemble des missions réservées aux réviseurs d'entreprises par la loi ou en vertu de celle-ci, en ce compris entre autres le mandat de commissaire¹⁵⁷.

Cette responsabilité civile est plafonnée à différents montants selon que l'entité contrôlée soit d'intérêt public ou non. Lors d'une mission de contrôle auprès d'une entité d'intérêt public, le plafond est porté à douze millions d'euros. Pour une mission de contrôle auprès d'une personne autre qu'une entité d'intérêt public, ce plafond est porté à trois millions d'euros. Il est important de souligner que si le commissaire commet une infraction avec une intention frauduleuse ou à dessein de nuire, ces plafonds ne s'appliquent pas¹⁵⁸.

Concernant les missions qui leur sont réservées par la loi ou en vertu de celle-ci, les réviseurs d'entreprises ne peuvent en aucun cas limiter contractuellement leur responsabilité civile. Le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises est d'ailleurs d'avis que cette disposition est d'ordre public et qu'il ne peut donc pas être dérogé aux seuils fixés par la loi¹⁵⁹. Pour renforcer cette position, la Cour de cassation a dit dans un arrêt du 15 mars 1968 que « N'est d'ordre public que la loi qui touche aux intérêts essentiels de l'État ou de la collectivité, ou qui fixe dans le droit privé les

157 D. SZAFRAN, « La responsabilité des réviseurs d'entreprises », in *La responsabilité des dirigeants de sociétés, associations et fondations* (sous la dir. de J. HENRI), *op. cit.*, p. 181.

158 Loi du 7 décembre 2016, art. 24, § 1^{er}.

159 D. SZAFRAN, « La responsabilité des réviseurs d'entreprises », in *La responsabilité des dirigeants de sociétés, associations et fondations* (sous la dir. de J. HENRI), *op. cit.*, p. 182.

bases juridiques sur lesquelles repose l'ordre économique ou moral de la société »¹⁶⁰. Il est évident que la fonction du commissaire touche aux intérêts essentiels vis-à-vis de l'ordre économique de la société. Cependant, pour les autres missions qui ne sont pas réservées par la loi et sous réserve de l'application des règles classiques en la matière, le réviseur d'entreprises peut s'exonérer de sa responsabilité par convention¹⁶¹.

Cet article 24 énonce également que les missions de contrôles exercées par les commissaires doivent être couvertes par un contrat d'assurance couvrant un minimum de trois millions d'euros par an, et de douze millions d'euros pour les missions exercées auprès d'entités d'intérêt public¹⁶². De notre point de vue, cet article régissant la responsabilité civile du commissaire doit être considéré comme étant d'ordre public. Il nous semble important de noter que la responsabilité civile du commissaire n'est pas illimitée et doit être justifiée afin de ne pas menacer la continuité de l'activité des réviseurs d'entreprises et des cabinets d'audit¹⁶³.

Enfin, pour chaque mission révisoriale confiée à un cabinet de révision, ce dernier est tenu de désigner un de ses réviseurs d'entreprises, en personne physique, comme représentant permanent qui agira en tant que commissaire. Il doit participer activement à l'exécution de la mission révisoriale et c'est le seul qui détient le pouvoir de signature pour le compte du cabinet de révision¹⁶⁴.

§2. Responsabilité contractuelle ou extracontractuelle ?

Le commissaire est lié par un contrat envers la société qu'il contrôle et est donc soumis à une responsabilité contractuelle, même si sa mission est organisée et encadrée par la loi¹⁶⁵. La responsabilité du commissaire s'examinera par conséquent au regard de la responsabilité contractuelle et extracontractuelle¹⁶⁶.

160 Cass., 15 mars 1968, *Pas.*, 1968, p. 884.

161 C. JASSOGNE et J.-P. LEBEAU, « Les responsabilités », in *Traité pratique de droit commercial* (sous la dir. de C. JASSOGNE), *op. cit.*, p. 704.

162 Loi du 7 décembre 2016, art. 24, § 2.

163 D. SZAFRAN, « La responsabilité des réviseurs d'entreprises », in *La responsabilité des dirigeants de sociétés, associations et fondations* (sous la dir. de J. HENRI), *op. cit.*, p. 182.

164 Loi du 7 décembre 2016, art. 22.

165 J. CRUYPLANTS et G. DAVID, « La responsabilité civile des conseillers externes de l'entreprise », in *Les responsabilités d'entreprises*, Bruxelles, Éditions du jeune barreau de Bruxelles, 2007, p. 93.

166 P.-A. FORIERS et M. VON KUEGELGEN, « La responsabilité civile des réviseurs d'entreprises et experts comptables », *op. cit.*, p. 12.

Le commissaire sera donc soumis à la responsabilité contractuelle vis-à-vis de son client et à la responsabilité extracontractuelle vis-à-vis des tiers¹⁶⁷. Cette distinction est une distinction de principe car, lorsqu'il s'agit d'apprécier la faute du commissaire, il faut se référer au principe du comportement normalement prudent et diligent d'un commissaire placé dans les mêmes circonstances, indépendamment du fait que cela concerne le client ou les tiers¹⁶⁸.

Étant donné que le commissaire est lié à la société par un contrat, il convient de définir la nature du contrat. La doctrine est divisée entre un contrat de mandat et un contrat d'entreprise, même si selon certains auteurs, lorsque le commissaire accomplit une mission légale, il est généralement soumis aux règles du mandat¹⁶⁹. Précisons que le mandat est une convention par laquelle le mandant donne au mandataire le pouvoir d'accomplir des actes juridiques en son nom et pour son compte. Le contrat d'entreprise quant à lui est une convention par laquelle une personne s'engage à accomplir des actes matériels ou intellectuels pour une autre personne¹⁷⁰.

Le professeur FORIERS estime, contrairement à certains auteurs, qu'on ne peut pas assimiler le commissaire à un mandataire normal. En effet, selon lui, bien qu'il accomplisse des actes juridiques, « il ne les accomplit pas à proprement parler pour le compte de la société ou plus généralement de son client. Il agit non seulement dans l'intérêt de la société mais aussi dans l'intérêt des tiers. Il exerce donc une mission d'intérêt général qui dépasse l'objet d'un simple mandat et le conduit d'ailleurs à avoir l'obligation de se distancer de son client, voire d'entrer en conflit avec lui en formulant des réserves ou en refusant des certifications dans l'intérêt des tiers »¹⁷¹.

Les deux arrêts qui vont suivre montrent que la jurisprudence prend en compte l'intérêt des tiers en cas d'actions devant les tribunaux. L'arrêt de la Cour d'appel de Liège du 20 juin 2001¹⁷² a

167 P.-A. FORIERS, « La responsabilité civile des réviseurs d'entreprises », in *Sources de responsabilité des réviseurs d'entreprises*, Étude I.R.E., Droit, 1996, p. 8.

168 C. MÉLOTTE, « La responsabilité des professions comptables », in *Responsabilités. Traité théorique et pratique* (sous la dir. de J. FAGNART), liv. 28^{quater}, vol. 1, *op. cit.*, p. 21.

169 J. CRUYPLANTS et G. DAVID, « La responsabilité civile des conseillers externes de l'entreprise », in *Les responsabilités d'entreprises*, *op. cit.*, p. 97.

170 C. MÉLOTTE, « La responsabilité des professions comptables », in *Responsabilités. Traité théorique et pratique* (sous la dir. de J. FAGNART), liv. 28^{quater}, vol. 1, *op. cit.*, p. 21.

171 P.-A. FORIERS et M. VON KUEGELGEN, « La responsabilité civile des réviseurs d'entreprises et experts comptables », *op. cit.*, p. 18.

172 Liège, 20 juin 2001.

retenu une faute dans le chef d'un commissaire pour avoir établi un rapport sans réserve malgré d'importantes erreurs comptables. Ce dernier n'a pas détecté des irrégularités grossières à hauteur de 23 millions de francs belges dans la comptabilité, sa responsabilité a donc été engagée¹⁷³. La Cour a donc établi un lien de causalité entre le préjudice des tiers et la faute du commissaire et a condamné civilement ce dernier. Dans un arrêt de la Cour de cassation¹⁷⁴, un commissaire a vu sa responsabilité engagée car il n'avait fait aucun contrôle et n'a donc pas été en mesure de constater des fautes importantes. À cause de cela, les tiers n'ont pas pu être avertis de la situation réelle de la société, ce qui les a induits en erreur¹⁷⁵. L'intérêt des tiers est donc pris en compte de manière considérable en ce qui concerne la fonction de commissaire. Cette observation n'empêche pas, toujours selon le professeur FORIERS, d'appliquer au commissaire les règles du mandat lorsqu'il agit dans un cadre légal et ce, dans la mesure où ces règles ne se heurtent pas aux obligations imposées au commissaire par la loi¹⁷⁶.

Le contrat entre le commissaire et la société peut donc être qualifié comme une convention mixte à laquelle les règles du mandat trouvent à s'appliquer, pour autant qu'elles ne soient pas incompatibles avec celles prévues dans le cadre des missions légales¹⁷⁷. Le contrat d'entreprise, à proprement parler, sera en vigueur lorsque le commissaire est appelé à donner des avis et conseils à la société sur sa comptabilité en général ou sur sa politique d'investissements¹⁷⁸.

Il est également possible que, dans l'exercice de sa mission, la société contrôlée engage et la responsabilité contractuelle et la responsabilité extracontractuelle du commissaire si les conditions du cumul de responsabilités énoncées par la Cour de cassation sont remplies¹⁷⁹. Pour engager la responsabilité d'une partie contractante sur le plan extracontractuel, « la faute imputée doit consister en un manquement non à une obligation contractuelle mais à l'obligation générale de prudence et que cette faute ait causé un dommage autre que celui qui résulte de la mauvaise exécution du

173 C. MÉLOTTE, « La responsabilité des professions comptables », in *Responsabilités. Traité théorique et pratique* (sous la dir. de J. FAGNART), liv. 28quinquies, vol. 2, *op. cit.*, p. 17.

174 Cass., 5 septembre 2003, *Pas.*, 2003, Liv. 9-10, p. 1360.

175 C. MÉLOTTE, « La responsabilité des professions comptables », in *Responsabilités. Traité théorique et pratique* (sous la dir. de J. FAGNART), liv. 28quinquies, vol. 2, *op. cit.*, p. 18.

176 C. MÉLOTTE, « La responsabilité des professions comptables », in *Responsabilités. Traité théorique et pratique* (sous la dir. de J. FAGNART), liv. 28quater, vol. 1, *op. cit.*, p. 22.

177 B. TILLEMANN, *Le statut du commissaire*, Bruxelles, la Charte, 2007, p. 78.

178 C. MÉLOTTE, « La responsabilité des professions comptables », in *Responsabilités. Traité théorique et pratique* (sous la dir. de J. FAGNART), liv. 28quater, vol. 1, *op. cit.*, p. 23.

179 Cass., 9 novembre 1987, *Pas.*, 1988, I, n° 151 ; Cass., 14 octobre 1985, *Pas.*, 1986, I, n° 88 ; Cass., 25 octobre 1990, *Pas.*, 1991, I, n° 107.

contrat »¹⁸⁰. La société doit donc démontrer l'existence d'une faute extracontractuelle qui a engendré un dommage qui ne soit pas purement contractuel¹⁸¹.

Enfin, lorsqu'une société met en cause la responsabilité contractuelle du commissaire, l'action en responsabilité doit être introduite devant le tribunal de l'entreprise du siège social de la société¹⁸². En cas de faillite de la société, c'est un curateur qui intentera l'action en responsabilité contre le commissaire et représentera la masse des créanciers¹⁸³.

§3. Les éléments constitutifs de l'infraction et le lien de causalité

Dans ce paragraphe, nous allons analyser les conditions requises pour que la responsabilité civile d'un commissaire soit engagée. Il faut qu'il y ait une faute dans le chef du commissaire, que cette faute soit prouvée par la victime et que cette dernière démontre un lien de causalité entre la faute et le dommage¹⁸⁴. Ce lien de causalité est très important car il va permettre de démontrer si le dommage provient bel et bien d'un manquement du commissaire dans l'exercice de sa fonction. En effet, il arrive qu'un manquement du commissaire dans l'exercice de sa mission ne soit pas lié au dommage subi par un tiers ou une partie prenante.

La Cour de cassation, dans un arrêt du 12 février 1981¹⁸⁵, a confirmé un arrêt de la Cour d'appel de Mons du 16 mai 1979 concernant la mise en cause du commissaire et des administrateurs par l'assemblée générale. Dans cet arrêt, il est reproché au commissaire d'avoir méconnu à son devoir d'information concernant la confection des bilans qui étaient catastrophiques. Cependant, la Cour d'appel a constaté que l'assemblée générale possédait les bilans de la société et n'a jamais pris de mesures pour remédier à cette situation avant la faillite. La Cour d'appel a donc décidé qu'il n'y avait pas de lien de causalité entre le manquement du commissaire et la faillite de la société.

180 Cass., 28 septembre 1995, *Pas.*, 1995 I, p. 856, n° 403.

181 P.-A. FORIERS et M. VON KUEGELGEN, « La responsabilité civile des réviseurs d'entreprises et experts comptables », *op. cit.*, p. 13.

182 C. jud., art. 624, 2°.

183 C. MÉLOTTE, « La responsabilité des professions comptables », in *Responsabilités. Traité théorique et pratique* (sous la dir. de J. FAGNART), liv. 28^{quater}, vol. 1, *op. cit.*, p. 26.

184 C. MÉLOTTE, « La responsabilité des professions comptables », in *Responsabilités. Traité théorique et pratique* (sous la dir. de J. FAGNART), liv. 28^{quinquies}, vol. 2, *op. cit.*, p. 50.

185 Cass., 12 février 1981, *J.D.S.C.*, 2000, p. 137.

Un autre arrêt de la Cour de cassation de 2021¹⁸⁶ portait sur la question de savoir si un commissaire avait commis une faute en ne divulguant pas à un tiers des informations relatives aux graves difficultés financières d'une société contrôlée. Cet arrêt a conclu que les informations que le commissaire n'a pas révélées au tiers étaient en réalité couvertes par le secret professionnel. Dès lors, le commissaire ne pouvait pas les révéler de son propre chef sans violer le secret professionnel et risquer de compromettre la continuité de l'entreprise. La Cour a conclu qu'il n'y avait pas de faute dans le chef du commissaire et que sa responsabilité ne pouvait pas être engagée par le tiers. Cet arrêt marque bien l'équilibre délicat entre le principe de transparence et la confidentialité dont doit faire preuve le commissaire.

À l'inverse, il y a des situations où le lien de causalité entre la faute et le dommage peut être prouvé assez aisément, comme nous allons le voir dans cet arrêt de la Cour de cassation¹⁸⁷. Suite à un mauvais contrôle des comptes annuels d'une société par un commissaire, des tiers ont conclu différents contrats avec cette société sans savoir que cette dernière se portait très mal. Les tiers ont subi un dommage et se sont retournés contre le commissaire afin d'engager sa responsabilité. La Cour de cassation a établi le lien de causalité et a donc condamné le commissaire fautif à réparer le préjudice subi.

À noter que lorsqu'un tiers invoque la responsabilité pénale d'un commissaire, il peut soit se constituer partie civile au pénal ou alors invoquer cette infraction pénale au civil pour établir la faute¹⁸⁸. Dans le cas où une action en justice devant le juge civil est fondée sur une infraction à la loi pénale, ce sont les règles de la preuve en matière pénale qui s'appliquent. Dès lors, c'est le demandeur qui devra apporter la preuve de l'élément litigieux par toutes voies de droit¹⁸⁹ ou de l'inexistence de la cause de justification alléguée par le défendeur¹⁹⁰.

Cette section a permis de montrer les multiples facettes de la responsabilité civile du commissaire, encadrée par des règles strictes visant à garantir la diligence professionnelle du commissaire tout en protégeant le secret et la stabilité de la profession.

186 Cass. (1^{re} ch.), 28 janvier 2021, *J.D.S.A.*, 2022, pp. 173-175.

187 Cass., 27 octobre 1992, *Rev. prat. soc.*, 1993, pp. 86-87.

188 C. JASSOGNE et J.-P. LEBEAU, « Les responsabilités », in *Traité pratique de droit commercial* (sous la dir. de C. JASSOGNE), *op. cit.*, p. 704.

189 Cass., 2 janvier 2003, *Pas.*, 2003, liv. 1, p. 1.

190 Cass., 12 septembre 2001, *Pas.*, 2001, I, p. 1381, n°458.

Section II. Responsabilité vis-à-vis des tiers

§1. Généralités

Les commissaires accomplissent leurs missions légales dans l'intérêt de la société contrôlée et dans l'intérêt des tiers, ce qui a comme conséquence que le commissaire est exposé à une responsabilité accrue¹⁹¹.

Le commissaire est exposé à une responsabilité accrue car les tiers peuvent légitimement s'attendre à ce qu'un professionnel disposant de compétences particulières et des connaissances et qualités requises pour l'exercice normal de sa fonction exécute sa mission dans le respect des normes professionnelles¹⁹². En effet, il a à sa disposition des documents appelés à être mis en possession de tiers susceptibles d'influencer leur jugement sur une situation déterminée¹⁹³. Dès lors, les tiers peuvent s'attendre à ce que leur confiance légitime ne soit pas trompée par des agissements ou des erreurs susceptibles de leur nuire. Au vu de la qualité professionnelle du commissaire, le seuil de tolérance en deçà duquel l'erreur de conduite peut être considéré comme fautive a tendance à s'abaisser¹⁹⁴. De ce fait, le droit belge ne requiert pas l'existence d'une faute lourde dans le chef du commissaire pour engager sa responsabilité. Le simple fait que le commissaire ait été négligent et qu'il n'a pas accompli les diligences normales que l'on est en droit d'attendre d'un professionnel prudent et diligent placé dans les mêmes circonstances suffit pour engager sa responsabilité¹⁹⁵.

La responsabilité du commissaire peut également être engagée à l'égard de tiers si le manquement à son obligation constitue une violation à l'obligation générale qui s'impose à tous¹⁹⁶. L'arrêt de la Cour d'appel de Bruxelles du 1^{er} février 1982¹⁹⁷ est un exemple de ce qui vient d'être énoncé. Dans cet arrêt, un expert-comptable agissant comme commissaire, donc soumis au même régime légal que les réviseurs d'entreprises, n'a pas découvert des fraudes significatives lors de sa mission de contrôle des comptes annuels. À noter que durant sa mission, le commissaire s'est fait

191 P.-A. FORIERS et M. VON KUEGELGEN, « La responsabilité civile des réviseurs d'entreprises et experts comptables », *op. cit.*, p. 17.

192 J. VAN RYN et X. DIEUX, « La responsabilité des administrateurs ou gérants d'une personne à l'égard des tiers, Observations complémentaires », *Rev. prat. soc.*, 1989, p. 93.

193 P.-A. FORIERS, « La responsabilité civile des réviseurs d'entreprises : aperçu général », in *Sources de responsabilité du réviseur d'entreprises*, Études IRE, Droit, 1996, p. 15.

194 J. VAN RYN et X. DIEUX, « La responsabilité civile des administrateurs ou gérants d'une personne à l'égard des tiers, Observations complémentaires », *op. cit.*, p. 93.

195 M. CALUWAERTS, « Contrôle externe des S.A., S.P.R.L. et S.C. », *J.D.S.C.*, 2017, p. 279.

196 Cass. (1^{re} ch.), 20 juin 1997, *Pas.*, 1997, p. 708.

197 Bruxelles, 1^{er} février 1982, *J.D.S.C.* 2000, p. 236, note M. CALUWAERTS.

assisté par un expert. Suite à une négligence de l'administrateur de la société contrôlée qui ne s'est pas rendu compte des détournements manifestes réalisés par son comptable, il existait de sérieux indices de fraudes qui auraient dû alerter le commissaire. Ce dernier a fait preuve de négligence dans l'exercice de sa mission et a vu sa responsabilité engagée car les tiers continuaient à maintenir leur relation contractuelle avec la société dont la situation était catastrophique. Cela résulte de la faute du commissaire qui, par son attestation sans réserve, les a induits en erreur.

Cet arrêt a confirmé deux principes de droit relatifs à la responsabilité des commissaires. Premièrement, le commissaire est personnellement responsable de l'exécution de sa mission et répond des tiers qui l'assistent, l'assistance d'un expert ne diminuant en rien sa propre responsabilité¹⁹⁸. Deuxièmement, la négligence de l'administrateur de la société contrôlée ne dégage pas le commissaire de sa responsabilité contractuelle¹⁹⁹. Ces deux éléments n'exonèrent donc en rien la responsabilité du commissaire vis-à-vis des tiers.

§2. Mise en cause de la responsabilité du commissaire

Les tiers peuvent mettre en cause la responsabilité du commissaire même sur les actes purement contractuels de ce dernier au vu de l'impact qu'ils peuvent avoir sur eux²⁰⁰. Le commissaire est donc tenu à un devoir de prudence à l'égard des tiers même en dehors de toute mission légale²⁰¹ et doit tenir compte de leurs intérêts lorsqu'il exerce des missions purement contractuelles²⁰². Cependant, lorsqu'il exerce des missions purement contractuelles, le commissaire peut se prémunir de la mise en cause de sa responsabilité par des tiers. Il ne pourra toutefois pas le faire si c'est une mission qui lui est imposée par le législateur²⁰³.

198 M. CALUWAERTS, « Contrôle externe des SA, SPRL et SCRL », *J.D.S.C.*, 2000, p. 236 ; Anvers, 14 avril 1980, *J.C.B.*, 1980, p. 481.

199 C. MÉLOTTE, « La responsabilité des professions comptables », in *Responsabilités. Traité théorique et pratique* (sous la dir. de J. FAGNART), liv. 28quinquies, vol. 2, *op. cit.*, p. 59.

200 P. KILESTE et M. CALUWAERTS, « La responsabilité du réviseur d'entreprises, notamment en cas de fraude », in *La révision des Comptes annuels et des Comptes consolidés*, Gand, Mys & Breesch, 1995, p. 231.

201 P.-A. FORIERS, « La responsabilité civile des réviseurs d'entreprises : aperçu général », in *Sources de responsabilité du réviseur d'entreprises*, *op. cit.*, p. 15.

202 J. CRUYPLANTS et G. DAVID, « La responsabilité civile des conseillers externes de l'entreprise », in *Les responsabilités d'entreprises*, *op. cit.*, p. 99.

203 C. MÉLOTTE, « La responsabilité des professions comptables », in *Responsabilités. Traité théorique et pratique* (sous la dir. de J. FAGNART), liv. 28quater, vol. 1, *op. cit.*, p. 27.

Sa responsabilité peut également être mise en cause par des tiers lorsque les manquements professionnels qui lui sont imputés constituent également des infractions pénales²⁰⁴. De plus, en cas d'infraction au CSA ou aux statuts, le commissaire sera responsable et vis-à-vis des tiers et vis-à-vis de la société²⁰⁵. Les tiers peuvent donc exercer un recours contre le commissaire lorsque son rapport sur les comptes annuels est inexact, erroné ou frauduleux²⁰⁶.

Section III. La responsabilité civile en cas de faute

§1^{er}. Dans l'accomplissement de sa mission légale

Le commissaire est responsable envers la personne morale et des tiers des fautes qu'il commet dans l'accomplissement de ses fonctions²⁰⁷. Nous pouvons penser que cette responsabilité civile est semblable à celle des administrateurs d'une société, mais elle n'est pas exactement pareille. En effet, la responsabilité des administrateurs est liée uniquement au contrat conclu avec la société, tandis que celle du commissaire est liée à la relation contractuelle avec la personne morale contrôlée ainsi qu'au respect des règles professionnelles et du cadre légal, qui correspond à sa mission d'intérêt général à l'égard des tiers²⁰⁸.

Lors de la conclusion de la convention entre le commissaire et la société, les deux parties établissent ensemble une lettre de mission reprenant l'étendue et la teneur de la mission révisoriale²⁰⁹. C'est au regard de la convention et de la volonté des parties qu'apparaîtront les obligations de moyens ou de résultats pesant sur le commissaire²¹⁰. La doctrine et la jurisprudence majoritaires estiment que, dans l'exercice de sa mission, le commissaire est tenu majoritairement à une obligation de moyens et doit donc tout mettre en œuvre pour accomplir sa mission sans devoir en garantir le résultat²¹¹. Par exemple, le commissaire est tenu de détecter les fraudes et les irrégularités lors du contrôle des comptes. Cette obligation ne peut être qu'une obligation de moyens dans la mesure où ce contrôle interne des fraudes n'est pas une finalité de la mission

204 P. VAN OMMEFLAGHE, « La responsabilité des professionnels de la comptabilité et de la révision comptable », *Rev. b. Comptabilité et de l'information*, 31 mars 1981, p. 3.

205 CSA, art. 3:71.

206 P. VAN OMMEFLAGHE, « La responsabilité des professionnels de la comptabilité et de la révision comptable », *op. cit.*, p. 9.

207 CSA, art. 3:71.

208 J.-F. GOFFIN et G. DE SAUVAGE, *Responsabilité des dirigeants de sociétés*, 3^e éd., Bruxelles, Larcier, 2012, pp. 396-397.

209 M.-J. DE SAMBLANX, « Déroulement d'une mission de révision », in *La révision des comptes annuels et des comptes consolidés*, *op. cit.*, p. 94.

210 C. MÉLOTTE, « La responsabilité des professions comptables », in *Responsabilités. Traité théorique et pratique* (sous la dir. de J. FAGNART), liv. 28^{quater}, vol. 1, *op. cit.*, pp. 24-25.

211 Comm. Anvers, 7 juillet 2015, *J.D.S.C.*, 2017, p. 133.

révisoral²¹². À noter que le commissaire qui accepte une mission dépassant ses compétences et disponibilités commet une faute professionnelle. Dès lors, si son attitude est considérée comme fautive par un juge comparé au comportement d'un professionnel placé dans des circonstances analogues, il pourrait voir sa responsabilité civile engagée²¹³.

Lorsque le commissaire est soumis à une obligation de moyens, il bénéficie d'une appréciation marginale quant à la mise en cause de sa responsabilité²¹⁴. Donc en principe, le commissaire n'est responsable pour les fautes commises dans l'accomplissement de sa mission uniquement si celles-ci constituent un comportement qualifié de manifestement déraisonnable²¹⁵. Afin de déterminer si un comportement peut être considéré comme manifestement déraisonnable, le juge prend en compte le moment où l'acte fautif a été réalisé et tient compte des circonstances et des informations dont disposaient le commissaire à ce moment²¹⁶. Il faut alors que le juge examine si le comportement du commissaire a été celui d'un commissaire normalement prudent et diligent placé dans la même situation avec la même marge d'appréciation²¹⁷. À noter qu'il est interdit au juge de raisonner à posteriori et de prendre appui sur le déroulement d'événements postérieurs pour apprécier la prétendue faute du commissaire²¹⁸.

Afin de déterminer si le commissaire a agi avec les diligences normales, les tribunaux se réfèrent notamment aux dispositions légales, aux normes de révision édictées par l'IRE, aux recommandations internationales publiées par l'IRE et à la doctrine de la commission des normes comptables²¹⁹.

Lorsque le commissaire est tenu à une obligation de résultats suite à la volonté des deux parties, il devra atteindre l'objectif imposé par son client. Sa responsabilité sera engagée sans devoir

²¹² *Ibid.*

²¹³ C. JASSOGNE et J.-P. LEBEAU, « Les responsabilités », in *Traité pratique de droit commercial* (sous la dir. de C. JASSOGNE), *op. cit.*, p. 703.

²¹⁴ D. SZAFRAN, « La responsabilité des réviseurs d'entreprises », in *La responsabilité des dirigeants de sociétés, associations et fondations* (sous la dir. de J. HENRI), *op. cit.*, p. 183.

²¹⁵ IRE, *La responsabilité civile, pénale et disciplinaire du réviseur d'entreprises*, Bruges, Études IRE, la Charte, 2003, p. 13.

²¹⁶ C. MÉLOTTE, « La responsabilité des professions comptables », in *Responsabilités. Traité théorique et pratique* (sous la dir. de J. FAGNART), liv. 28^{quater}, vol. 1, *op. cit.*, p. 24.

²¹⁷ IRE, *La responsabilité civile, pénale et disciplinaire du réviseur d'entreprises*, *op. cit.*, p. 5 ; Mons, 6 mai 1996, *J.L.M.B.*, 1997, p. 432 ; Civ. Bruxelles, 6 février 1991, *J.T.*, 1980, p. 563.

²¹⁸ J. RONSE, « Marginale Toetsing in het privaatrecht », *T.P.R.*, 1977, p. 207.

²¹⁹ M. CALUWAERTS, « Contrôle externe des SA, SPRL et SCRL », *J.D.S.C.*, 2010, p. 191.

démontrer qu'un commissaire placé dans les mêmes circonstances n'aurait pas agi de la même manière, sauf s'il démontre un cas de force majeure l'ayant empêché de mener à bien sa mission²²⁰. À noter que le commissaire ne sera jamais tenu à une obligation de résultats lorsqu'il s'agit du contrôle des comptes annuels²²¹.

§2. L'infraction au droit des sociétés ou aux statuts

En plus d'être responsable envers la personne morale qu'il contrôle lors de l'accomplissement de sa mission, lorsqu'un commissaire commet une infraction ou une faute dans l'exercice de sa mission, ce dernier est également responsable envers les tiers pour tous les dommages qu'il cause²²².

Ce type d'infraction est un peu plus complexe car il s'agit en réalité d'une présomption de responsabilité qui pèse sur le commissaire et qui pourrait l'engager même pour des infractions auxquelles il n'a pas pris part²²³. Cela est dû au fait que si un administrateur commet une faute, le commissaire sera reconnu responsable s'il n'a pas respecté les diligences normales ou s'il n'a pas dénoncé l'infraction commise par l'administrateur à l'assemblée générale. La dénonciation à l'assemblée générale peut cependant être omise si elle risque de causer un préjudice injustifié à la société contrôlée²²⁴.

Il existe cependant une façon pour le commissaire d'échapper à sa responsabilité. Il faut que ce dernier démontre qu'il a accompli sa mission avec la diligence normale de ses fonctions, qu'il n'a pas pris part à l'infraction et qu'il la dénonce après en avoir pris connaissance²²⁵. Cette triple condition permettra au commissaire d'échapper à sa responsabilité civile en prouvant que l'infraction commise n'entre pas dans les limites de sa mission et qu'il a effectué cette dernière avec les diligences normales²²⁶.

220 C. MÉLOTTE, « La responsabilité des professions comptables », in *Responsabilités. Traité théorique et pratique* (sous la dir. de J. FAGNART), liv. 28^{quater}, vol. 1, *op. cit.*, p. 25.

221 P. KILESTE et M. CALUWAERTS, « La responsabilité du réviseur d'entreprises, notamment en cas de fraude », in *La révision des Comptes annuels et des Comptes consolidés*, *op. cit.*, p. 207.

222 D. SZAFRAN, « La responsabilité des réviseurs d'entreprises », in *La responsabilité des dirigeants de sociétés, associations et fondations* (sous la dir. de J. HENRI), *op. cit.*, p. 184 ; CSA, art. 3:71.

223 IRE, *La responsabilité civile, pénale et disciplinaire du réviseur d'entreprises*, *op. cit.*, p. 14.

224 A. CAUWE, « Le secret professionnel du réviseur d'entreprises », *R.G.F.C.P.*, 2020, pp. 13-14.

225 M. CALUWAERTS, « Le contrôle externe des SA, SPRL et SCRL », in *Guide juridique de l'entreprise – Traité théorique et pratique* (sous la dir. de M. COIPEL et P. WÉRY), *op. cit.*, p. 65.

226 J.-F. GOFFIN et G. DE SAUVAGE, *Responsabilité des dirigeants de sociétés*, *op. cit.*, p. 399.

§3. Les missions non réservées par la loi aux réviseurs d'entreprises

Comme énoncé précédemment, le commissaire peut se voir attribuer des missions non réservées par la loi ou en vertu de celle-ci. Dans le cadre de ces missions, la responsabilité civile du commissaire est soumise au droit commun²²⁷. Concernant la portée de la mission purement contractuelle, donc celles non prévues par la loi, l'IRE recommande d'inclure la définition claire et précise de la mission confiée au commissaire, ainsi que les destinataires du rapport qui résulte de cette mission²²⁸.

Ces missions concernent le plus souvent des expertises ou encore l'évaluation du travail effectué par un professionnel du chiffre et sont formalisées par un rapport. Le commissaire est tout de même tenu à un devoir de prudence à l'égard des tiers, même si ces derniers n'ont à première vue aucun intérêt dans la mission confiée au commissaire. En effet, le rapport réalisé par le commissaire pourrait entrer en possession d'un tiers et, s'il porte préjudice à ce dernier, il pourrait engager la responsabilité aquilienne du commissaire²²⁹. Afin de prévenir ce genre de situation, il est recommandé au commissaire de préciser dans son rapport qu'il a été réalisé dans un but précis et qu'il ne peut être utilisé à d'autres fins²³⁰.

Dans le cadre de ce genre de mission, il est interdit au commissaire de s'exonérer ou de limiter contractuellement sa responsabilité en cas de faute commise avec une intention frauduleuse ou à des fins de nuire²³¹. Il est toutefois possible, même s'il n'existe pas d'obligation légale, de plafonner la responsabilité du commissaire dans le cadre de ses missions contractuelles afin de la limiter raisonnablement et ainsi garantir la pérennité et l'assurabilité du commissaire²³².

En conclusion, si le commissaire, lors de sa mission purement contractuelle, donne l'information correcte au tiers sur le but du rapport, son objet, ses limites et les risques de son

227 D. SZAfran, « La responsabilité des réviseurs d'entreprises », in *La responsabilité des dirigeants de sociétés, associations et fondations* (sous la dir. de J. HENRI), *op. cit.*, p. 186.

228 *Ibid.*, p. 187.

229 C. MÉLOTTE, « La responsabilité des professions comptables », in *Responsabilités. Traité théorique et pratique* (sous la dir. de J. FAGNART), liv. 28^{quater}, vol. 1, *op. cit.*, pp. 30-31.

230 J. CRUYPLANTS et G. DAVID, « La responsabilité civile des conseillers externes de l'entreprise », in *Les responsabilités d'entreprises*, *op. cit.*, p. 129.

231 Loi du 7 décembre 2016, art. 25.

232 D. SZAfran, « La responsabilité des réviseurs d'entreprises », in *La responsabilité des dirigeants de sociétés, associations et fondations* (sous la dir. de J. HENRI), *op. cit.*, pp. 186-187.

utilisation, le tiers pourra difficilement démontrer un dommage et un lien de causalité avec une prétendue faute du commissaire²³³.

Section IV. Les causes d'exonération de responsabilité du commissaire

§1^{er}. Généralités

En règle générale et sauf pour les fautes intentionnelles et les clauses vidant le contrat de son objet, tout professionnel peut s'exonérer de sa responsabilité contractuelle au moyen d'une clause dans le contrat le liant à son client²³⁴. Cependant, cette généralité ne s'applique pas pour les commissaires au vu de la loi portant organisation de la profession et de la supervision publique des réviseurs d'entreprises, qui énonce en son article 25 que « Les réviseurs d'entreprises sont responsables conformément au droit commun de l'accomplissement de leurs missions professionnelles autres que celles qui leur sont réservées par la loi ou en vertu de celle-ci. Il est interdit aux réviseurs d'entreprises de se soustraire à cette responsabilité, même partiellement, par un contrat particulier, en cas de faute commise avec une intention frauduleuse ou à des fins de nuire »²³⁵.

Cet article ne concerne, selon la doctrine majoritaire, que les missions légales²³⁶. Il nous semble important de souligner que le commissaire ne peut jamais s'exonérer de sa responsabilité vis-à-vis des tiers²³⁷, ce principe ressortant de l'article 5.103 du Code civil²³⁸. Nous allons voir dans les prochains points de cette partie deux mécanismes que sont la décharge et la prescription, permettant d'exonérer le commissaire de sa responsabilité civile lors de ses missions légales.

233 P.-A. FORIERS et M. VON KUEGELGEN, « La responsabilité civile des réviseurs d'entreprises et experts comptables », *op. cit.*, p. 2.

234 P.-A. FORIERS, « La responsabilité civile des réviseurs d'entreprises », in *Sources de responsabilité des réviseurs d'entreprises*, *op. cit.*, p. 20.

235 Loi du 7 décembre 2016, art. 25.

236 P.-A. FORIERS, « La responsabilité civile des réviseurs d'entreprises », in *Sources de responsabilité des réviseurs d'entreprises*, *op. cit.*, p. 20.

237 C. MÉLOTTE, « La responsabilité des professions comptables », in *Responsabilités. Traité théorique et pratique* (sous la dir. de J. FAGNART), liv. 28^{quater}, vol. 1, *op. cit.*, p. 29.

238 C. civ., art. 5. 103.

§2. La décharge

La décharge, dans le cadre de la profession de commissaire, représente un quitus donné au commissaire par l'assemblée générale au moyen d'un vote spécial qui le décharge de sa responsabilité après la reddition des comptes annuels²³⁹. Dans ce cas-là, le commissaire ne peut plus, en principe, voir sa responsabilité contractuelle engagée par son client²⁴⁰.

Nous parlons ici de responsabilité contractuelle car la décharge éteint la responsabilité du commissaire envers la société pour les fautes commises dans l'accomplissement de ses fonctions²⁴¹. Le commissaire est également déchargé pour les infractions auxquelles il n'a pas pris part à condition de prouver qu'il a accompli les diligences normales de sa fonction et qu'il a dénoncé ces infractions à l'organe d'administration et, le cas échéant, si aucune mesure adéquate n'a été prise, à la plus prochaine assemblée générale après en avoir eu connaissance²⁴².

Il est important de souligner que c'est une règle générale à laquelle il est possible d'apporter des nuances. En effet, cette décharge n'est libératoire que si elle est donnée en connaissance de cause. C'est-à-dire qu'elle n'est valable que si le rapport présenté par le commissaire ne contient aucune omission ou aucune indication erronée dissimulant la situation réelle de la société. Si l'assemblée générale ne dispose pas des éléments d'appréciation nécessaires en raison de la présentation de comptes annuels ne reflétant pas la réalité, la décharge sera inopérante²⁴³. De plus, la décharge ne couvre que les éléments que la société pouvait connaître et ceux qui lui ont été spécialement révélés par le commissaire²⁴⁴.

Cette décharge ne concerne, comme énoncé précédemment, que la mission légale du commissaire. Cela signifie que si d'autres missions ont été confiées à ce dernier comme par exemple des missions particulières non prévues par le CSA, sa responsabilité ne sera libérée pour

239 CSA, art. 5:98 et 6:83.

240 P.-A. FORIERS, « La responsabilité civile des réviseurs d'entreprises », in *Sources de responsabilité des réviseurs d'entreprises*, *op. cit.*, p. 21.

241 M. DAVAGLE, « La responsabilité du commissaire et du vérificateur aux comptes », in *Memento des ASBL* (sous la dir. de M. DAVAGLE), Malines, Wolters Kluwer, 2025, pp. 741-742.

242 M. CALUWAERTS, « Le contrôle externe des SA, SPRL et SCRL », in *Guide juridique de l'entreprise – Traité théorique et pratique* (sous la dir. de M. COIPEL et P. WÉRY), *op. cit.*, p. 65.

243 M. CALUWAERTS, « Contrôle externe des SA, SPRL et SCRL », *J.D.S.C.*, 2010, p. 183 ; Bruxelles, 11 février 2009, *N.J.W.*, 2009, p. 852.

244 C. MÉLOTTE, « La responsabilité des professions comptables », in *Responsabilités. Traité théorique et pratique* (sous la dir. de J. FAGNART), liv. 28quinquies, vol. 2, *op. cit.*, pp. 54-55.

ces missions que par une décharge spécifique qui devra être mentionnée à l'ordre du jour de l'assemblée générale²⁴⁵.

Ensuite, certains auteurs considèrent que la décharge ne couvrirait pas la responsabilité extracontractuelle que la société auditée pourrait faire valoir contre le commissaire si les règles de cumul de responsabilités s'appliquent, car la renonciation à un droit est d'interprétation stricte²⁴⁶. Donc si le commissaire commet une faute qui est aussi une faute contractuelle grave²⁴⁷, par exemple une infraction pénale, et qu'elle a causé un dommage distinct de l'inexécution contractuelle, la société pourrait engager sa responsabilité pénale et la décharge n'y ferait pas obstacle étant donné qu'elle ne vise que la responsabilité contractuelle du commissaire²⁴⁸.

Les tiers conservent quant à eux le bénéfice de l'article 5.103 du Code civil étant donné que la décharge donnée au commissaire est de nature contractuelle et qu'il faut respecter le principe de l'effet relatif des contrats²⁴⁹. La décharge ne concerne que les relations entre le commissaire et l'entité auditée et n'a d'effet qu'entre les parties contractantes, elle ne s'impose donc pas aux tiers²⁵⁰. Comme nous l'avons déjà évoqué dans ce travail, le rapport publié par le commissaire sur les comptes annuels est destiné à être publié et mis à la disposition des tiers intéressés qui sont censés pouvoir se fier à la pertinence des informations présentes dans le rapport²⁵¹. Dès lors, si la valeur de la société résultant des comptes annuels a influencé la décision d'un tiers, la responsabilité du commissaire peut être engagée s'il a induit ce tiers en erreur par un rapport inexact, erroné ou frauduleux²⁵².

245 M. CALUWAERTS, « Le contrôle externe des SA, SPRL et SCRL », in *Guide juridique de l'entreprise – Traité théorique et pratique* (sous la dir. de M. COIPEL et P. WÉRY), *op. cit.*, pp. 70-71.

246 C. MÉLOTTE, « La responsabilité des professions comptables », in *Responsabilités. Traité théorique et pratique* (sous la dir. de J. FAGNART), liv. 28quinquies, vol. 2, *op. cit.*, p. 55.

247 M. CALUWAERTS, « Le contrôle externe des SA, SPRL et SCRL », in *Guide juridique de l'entreprise – Traité théorique et pratique* (sous la dir. de M. COIPEL et P. WÉRY), *op. cit.*, pp. 71-72.

248 M. DELVAUX, « Les responsabilités des fondateurs, administrateurs et gérants des SA, SPRL et SCRL », *J.D.S.C.*, 2017, p. 133.

249 C. MÉLOTTE, « La responsabilité des professions comptables », in *Responsabilités. Traité théorique et pratique* (sous la dir. de J. FAGNART), liv. 28quinquies, vol. 2, *op. cit.*, p. 55.

250 IRE, *La responsabilité civile, pénale et disciplinaire du réviseur d'entreprises*, *op. cit.*, p. 20.

251 C. MÉLOTTE, « La responsabilité des professions comptables », in *Responsabilités. Traité théorique et pratique* (sous la dir. de J. FAGNART), liv. 28quinquies, vol. 2, *op. cit.*, p. 15.

252 C. MÉLOTTE, « La responsabilité des professions comptables », in *Responsabilités. Traité théorique et pratique* (sous la dir. de J. FAGNART), liv. 28quater, vol. 1, *op. cit.*, p. 28.

En résumé, la décharge de responsabilité du commissaire est un acte juridique crucial qui, lorsqu'elle est accordée en pleine connaissance de cause par l'assemblée générale, protège le commissaire des actions en responsabilité de la société pour sa mission de contrôle légal. Elle ne protège cependant pas le commissaire contre un éventuel cumul de responsabilités, ni contre les actions en responsabilité des tiers, dans le cas où le rapport ne reflète pas une image fidèle des comptes ou en cas d'infraction commise par le commissaire avec intention frauduleuse ou à dessein de nuire.

§3. La prescription

La responsabilité des commissaires peut également s'éteindre par prescription. Cette dernière constitue « une disposition générale et impérative qui est censée être applicable à tous les cas »²⁵³. Cela signifie que ce délai s'applique autant à la responsabilité contractuelle qu'à la responsabilité extracontractuelle²⁵⁴ et qu'une fois le délai de prescription échu, l'action en responsabilité ne peut plus être valablement introduite en justice²⁵⁵. Le CSA énonce que l'action en responsabilité contre un commissaire pour les faits relevant de ses fonctions se prescrit par cinq ans à compter des faits, ou s'il y a eu dol, à partir de la découverte du dol²⁵⁶. Le dol tel que la dissimulation intentionnelle des fautes implique une action volontaire et consciente de la part du commissaire dans le but de maintenir un acte ou une opération cachés²⁵⁷.

Afin de mieux comprendre quel est le point de départ du délai de la prescription, nous allons illustrer cela grâce à des exemples fournis par la jurisprudence²⁵⁸. Pour la présentation de comptes annuels incorrects, le délai de prescription commence à la date de leur présentation à l'assemblée générale. Lorsque la procédure de « sonnette d'alarme » (procédure visant à alerter sur les difficultés graves d'une société) n'a pas été appliquée pendant plusieurs années alors qu'elle aurait dû être appliquée, la prescription débute à la date ultime à laquelle cette procédure aurait dû être respectée. Nous avons pu cependant voir, dans un cas particulier, que la prescription pour un

253 Cass., 27 mai 1994, *R.P.S.*, 1994, p. 291.

254 C. JASSOGNE et J.-P. LEBEAU, « Les responsabilités », in *Traité pratique de droit commercial* (sous la dir. de C. JASSOGNE), *op. cit.*, p. 705.

255 C. MÉLOTTE, « La responsabilité des professions comptables », in *Responsabilités. Traité théorique et pratique* (sous la dir. de J. FAGNART), liv. 28quinquies, vol. 2, *op. cit.*, p. 33.

256 CSA, art. 2:143, § 1^{er}; M. CALUWAERTS, « Le contrôle externe des SA, SPRL et SCRL », in *Guide juridique de l'entreprise – Traité théorique et pratique* (sous la dir. de M. COIPEL et P. WÉRY), *op. cit.*, p. 70.

257 M. DELVAUX, « Les responsabilités des fondateurs, administrateurs et gérants des SA, SPRL et SCRL », *J.D.S.C.*, 2017, p. 134.

258 M. CALUWAERTS, « Le contrôle externe des SA, SPRL et SC », *J.D.S.C.*, 2017, p. 275.

commissaire a été jugée à partir de la date de la dernière opération, donc la présentation du rapport à l'assemblée générale, et non à la date de découverte du dommage car il n'a pas été prouvé que les opérations avaient été intentionnellement cachées²⁵⁹.

La prescription assure une sécurité juridique au commissaire en encadrant dans le temps les actions en responsabilité susceptibles d'être exercées à son encontre, tout en prévoyant une protection en cas de dissimulation frauduleuse des faits. Il s'agit donc d'un régime essentiel pour la stabilité de la profession de commissaire.

§4. Conclusion

En définitive, nous avons pu voir que les commissaires sont soumis à des règles spécifiques et strictement encadrées par la loi, la jurisprudence et la doctrine concernant l'exonération de leur responsabilité.

La décharge remise par l'assemblée générale permet de libérer le réviseur d'entreprises de sa responsabilité durant ses missions légales si elle est donnée en toute connaissance de cause. Les commissaires ne peuvent pas se soustraire ni à leur responsabilité pour les missions légales ni à leur responsabilité contractuelle et extracontractuelle en cas de faute commise avec intention frauduleuse ou à des fins de nuire. La décharge est inopérante vis-à-vis de leur responsabilité envers les tiers.

Enfin, la prescription confère une sécurité juridique indispensable aux réviseurs d'entreprises. L'action en responsabilité se prescrit généralement par cinq ans à compter de la présentation de comptes annuels incorrects, mais le point de départ peut varier en cas de dol ou d'activation tardive de la procédure de la sonnette d'alarme.

259 Comm. Anvers (19^e ch.), 17 juillet 2015, *T.R.V.*, 2016, liv. 4, p. 499.

Chapitre III. Responsabilité pénale du commissaire

Nous allons dans ce chapitre analyser le cadre réglementaire lié aux infractions pénales pouvant être commises par un commissaire. Ensuite, nous allons analyser l'infraction de violation du secret professionnel ainsi que le faux et l'usage de faux. Nous terminerons ce chapitre sur la responsabilité pénale du réviseur d'entreprises par l'analyse de la célèbre affaire Lernout & Hauspie.

Section I. Généralités

§1^{er}. Cadre réglementaire

Les règles qui régissent la responsabilité pénale peuvent provenir tant des dispositions du droit commun que des dispositions spécifiques en rapport avec les missions qui sont confiées au commissaire²⁶⁰. Il convient aussi de distinguer la responsabilité pénale du cabinet d'audit et celle de son représentant qui agit en tant que commissaire. En effet, les deux peuvent être engagées, sans préjudice de la responsabilité solidaire de la personne morale que le commissaire représente²⁶¹. Enfin, il nous semble nécessaire de rappeler qu'un comportement n'entraîne la responsabilité pénale d'un individu qu'à la condition que l'infraction soit pénalement sanctionnée par la loi et que l'élément matériel et l'élément moral, qui constituent l'infraction, soient réunis²⁶².

La responsabilité pénale des personnes morales a été instaurée en 1999²⁶³ et jusqu'au 30 juillet 2018, lorsque la responsabilité pénale de la personne morale était engagée en raison de l'intervention d'une personne physique identifiée, seule la personne ayant commis la faute la plus grave pouvait être condamnée²⁶⁴. Étant donné qu'il y a toujours un réviseur d'entreprises qui est désigné comme représentant permanent²⁶⁵, une personne physique était toujours identifiée et donc susceptible d'être condamnée.

260 M. CALUWAERTS, « Le contrôle externe des SA, SPRL et SCRL », in *Guide juridique de l'entreprise – Traité théorique et pratique* (sous la dir. de M. COIPEL et P. WÉRY), *op. cit.*, pp. 71-72.

261 C. JASSOGNE et J.-P. LEBEAU, *La responsabilité des dirigeants de société*, Waterloo, Wolters Kluwer, 2016, p. 115.

262 D. SZAFRAN, « La responsabilité des réviseurs d'entreprises », in *La responsabilité des dirigeants de sociétés, associations et fondations* (sous la dir. de J. HENRI), *op. cit.*, p. 188.

263 Loi du 4 mai 1999 instaurant la responsabilité pénale des personnes morales, *M.B.*, 22 juin 1999, p. 23411.

264 H. VAN BAVEL, « De wet van 4 mei 1999 tot invoering van de strafrechtelijke verantwoordelijkheid van rechtspersonen », *A.J.T.*, 1999-2000, p. 214.

265 Loi du 7 décembre 2016, art. 22, §1^{er}, 1^o.

Depuis cette date, la responsabilité des personnes morales n'exclut plus celle des personnes physiques auteurs des mêmes faits ou y ayant participé, et il n'est plus nécessaire de déterminer qui, de la personne physique ou morale, a commis la faute la plus grave. Cependant, si la personne physique a commis la faute sciemment et volontairement, elle peut se voir condamnée en même temps que la personne morale responsable²⁶⁶. Désormais, il faut analyser au cas par cas les rôles respectifs du cabinet d'audit et de son représentant permanent par rapport à l'infraction pénale et la potentielle imputabilité de chacun d'eux. Par exemple, il est important de savoir si l'infraction provient d'une faute structurelle liée à l'organisation du cabinet ou si elle provient d'une personne physique ayant enfreint les règles d'organisation interne du cabinet²⁶⁷.

Concernant les dispositions de droit commun, c'est le CSA qui reprend les dispositions pénales relatives au contrôle des comptes annuels effectué par les commissaires aux comptes en ses articles 3:96 et 3:97.

L'article 3:96 du CSA énonce, en résumé, les peines prévues si un commissaire, dans les deux ans suivant la cessation de ses fonctions, accepte la fonction d'administrateur ou de gérant dans la société qu'il contrôlait. Il énonce également les peines prévues s'il ne respecte pas l'article 3:63 du CSA ou s'il fait obstacle aux vérifications prévues par le CSA ou refuse de donner des renseignements qu'il est tenu de donner. Les peines prévues par cet article sont un emprisonnement d'un mois à un an et d'une amende de cinquante à dix mille euros ou d'une de ces peines seulement²⁶⁸.

L'article 3:97 quant à lui énonce en son deuxième paragraphe les peines prévues si un commissaire approuve des comptes, des comptes annuels, des bilans et des comptes de résultats de sociétés en ne respectant pas les dispositions relatives au contrôle légal des comptes et les dispositions visées au paragraphe premier de cet article²⁶⁹.

266 C. pén., art. 5, al. 3.

267 D. SZAfran, « La responsabilité des réviseurs d'entreprises », in *La responsabilité des dirigeants de sociétés, associations et fondations* (sous la dir. de J. HENRI), *op. cit.*, pp. 188-189.

268 CSA, art. 3:96.

269 CSA, art. 3:97, §2.

Cet article ne requiert pas d'intention frauduleuse de la part du commissaire, ce qui signifie qu'il englobe dans son champ d'application tant un commissaire agissant frauduleusement qu'un commissaire qui n'avait pas connaissance de l'infraction, mais qui aurait dû en raison du principe de diligence que lui impose sa profession²⁷⁰. Pour être visé par cet article, il faut que les commissaires n'aient pas respecté les dispositions visées à l'article 3:97, §1^{er} soit en sachant qu'elles ne l'avaient pas été, soit en n'ayant pas accompli les diligences normales pour s'assurer qu'elles soient respectées²⁷¹.

Dans le premier cas, l'élément moral est présent car il a attesté ou approuvé les comptes/bilans sciemment²⁷². Dans le second cas, il s'agit d'une infraction par omission ou par abstention²⁷³. Afin de vérifier si le commissaire a effectué sa mission comme il aurait dû le faire, il faut comparer son intervention à ce que l'on est en droit d'attendre d'un commissaire agissant prudemment et placé dans les mêmes circonstances²⁷⁴. Ce qui sera réprimé par cet article sera le fait pour le commissaire d'avoir, par son approbation ou attestation, donné foi à une comptabilité irrégulière²⁷⁵. Cela alors que les normes générales de contrôle prescrivent qu'il doit exercer sa mission en tenant compte de la possibilité qu'une fraude existe²⁷⁶. Les auteurs de cette infraction sont punis d'une amende de cinquante à dix mille euros. Mais, s'ils ont agi avec une intention frauduleuse, ils seront punis d'une amende de cinquante euros à dix mille euros et d'un emprisonnement d'un mois à un an ou d'une de ces peines seulement²⁷⁷.

En règle générale, nous pouvons retenir que le commissaire qui certifie des comptes en sachant ou en devant savoir que les obligations lui incombant selon la loi n'ont pas été respectées, commet une infraction pénale²⁷⁸.

270 L. DUPONT et S. VAN DYCK, « Quelques perspectives quant à la responsabilité pénale du réviseur », in *La responsabilité civile, pénale et disciplinaire du réviseur d'entreprises*, Bruges, la Charte, 2003, p. 49, n°. 35.

271 F. MOURLON BEERNAERT et M. ARNOLDY, « Art. 3:97 C.S.A. », in *Commentaire systématique du Code des sociétés et des associations*, Waterloo, Wolters Kluwer, 2023, p. 45.

272 *Ibid.*, pp. 45-46.

273 F. KUTY, *Principes généraux du droit pénal belge – T. II : l'infraction pénale*, Bruxelles, Larcier, 2020, p. 104.

274 Corr. Bruxelles, 29 juin 2007, *R.D.C.*, 2008, p. 102.

275 A. MASSET, « La responsabilité pénale dans l'entreprise », in *Droit des sociétés commerciales*, Diegem, Kluwer, 1998, p. 841.

276 K. RENIER, « De strafrechtelijke aansprakelijkheid van de bedrijfsrevisor en de commissaris in het WVV », in *Ondernemingsstrafrecht* (sous la dir. de J. ROZIE), Anvers, Boom Juridisch, 2023, pp. 140-141.

277 CSA, art. 3:97.

278 C. JASSOGNE et J.-P. LEBEAU, « Les responsabilités », in *Traité pratique de droit commercial* (sous la dir. de C. JASSOGNE), *op. cit.*, p. 704.

§2. Exemple jurisprudentiel

La jurisprudence que nous allons évoquer pour illustrer la responsabilité pénale d'un commissaire provient d'un arrêt prononcé le 25 janvier 1996 par la Cour d'appel de Liège²⁷⁹. C'est d'ailleurs, selon M. CALUWAERTS, la première fois qu'un commissaire a été condamné au pénal²⁸⁰.

Dans cet arrêt, un commissaire était conscient qu'il y avait une caisse noire au sein de l'entreprise qu'il contrôlait mais il a tout de même certifié les comptes sans réserve. Il en a averti le conseil d'administration qui, suite à cela, a supprimé la caisse noire et a mis fin à l'infraction. Cependant, le commissaire n'a pas averti l'assemblée générale et c'est ce point qu'a retenu la Cour d'appel dans l'élaboration de sa décision. En effet, comme énoncé précédemment dans ce travail, le commissaire a un devoir de divulgation surtout si cela permet de prévenir ou régulariser une infraction. Le tribunal correctionnel de Neufchâteau²⁸¹ a estimé que cette omission volontaire de la part du commissaire ne constituait pas une infraction pénale car le conseil d'administration avait corrigé la situation d'illégalité. La Cour d'appel a cependant dit le contraire et a condamné le commissaire car elle a estimé devoir imposer un réel devoir de divulgation au commissaire.

Selon les observations de A. BENOIT-MOURY et N. THIRION, la responsabilité pénale de ce commissaire a été engagée à tort. Selon eux, le commissaire doit, lorsqu'il découvre une infraction, en aviser la direction et obtenir qu'elle s'arrête. Suite à cela, il pourra certifier les comptes si l'infraction n'a pas d'incidence notable sur la situation patrimoniale de la société. Ce principe est accompagné d'une exception lorsque le commissaire soupçonne les dirigeants de l'entreprise d'être liés à l'infraction. Dans ce cas, le commissaire doit mener son enquête à l'abri du regard des dirigeants. Étant donné que le but de tout cela est la suppression de l'infraction, il est important que le commissaire n'en informe pas les dirigeants qu'il soupçonne.

En somme, la responsabilité pénale du commissaire est un domaine où la diligence professionnelle est scrutée de près, et où le non-respect des obligations légales, même par simple négligence, peut entraîner de lourdes sanctions.

279 Liège, 25 janvier 1996, *J.D.S.C.*, 2000, pp. 241-246, obs. A. BENOIT-MOURY et N. THIRION, « La responsabilité pénale du réviseur d'entreprises : épée de Damoclès ou Tigre de papier », *Rev. prat. soc.*, 1997, p. 177.

280 M. CALUWAERTS, « Le contrôle externe des SA, SPRL et SCRL », in *Guide juridique de l'entreprise – Traité théorique et pratique* (sous la dir. de M. COIPEL et P. WÉRY), *op. cit.*, p. 73.

281 Corr. Neufchâteau, 26 janvier 1995, *J.D.S.C.*, 2000, pp. 318-323.

Section II. La violation du secret professionnel

§1^{er}. Base légale et raison d'être

Le réviseur d'entreprises, au vu de sa fonction, est bien évidemment tenu au secret professionnel qui est régi par l'article 86 de la loi du 7 décembre 2016 qui renvoie à l'article 458 du Code pénal²⁸², et par l'article 33, §2 de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises²⁸³. La sanction pénale correspond à un emprisonnement d'un an à trois ans et d'une amende de cent euros à mille euros ou d'une de ces peines seulement. Si le commissaire révèle de manière effective des informations couvertes par le secret professionnel à un tiers, cette révélation sera constitutive d'infraction pénale²⁸⁴.

Cette disposition du Code pénal s'applique aux réviseurs d'entreprises, aux cabinets d'audit enregistrés, aux stagiaires et aux personnes dont ils répondent. Au niveau du champ d'application matériel, l'obligation au secret professionnel couvre toute l'activité du réviseur d'entreprise²⁸⁵. Elle ne porte cependant pas sur les informations dont la publication est régie par la loi ni sur les mentions légalement requises dans les rapports émis par le commissaire²⁸⁶.

Le secret professionnel couvre toutes les informations de nature confidentielle dont il a connaissance du fait de sa profession ou à l'occasion de son exercice²⁸⁷ et ce caractère confidentiel s'apprécie selon les distinctions suivantes. Il y a les informations pour lesquelles le secret professionnel n'est pas d'application, ce sont les données publiques qui sont confiées au commissaire par la société telles que les comptes annuels déposés ou les rapports publiés aux annexes du Moniteur belge. Et il y a les informations couvertes par le secret professionnel, ce sont les documents créés par le commissaire et relatifs à la société contrôlée²⁸⁸.

282 Loi du 7 décembre 2016, art. 86, § 1^{er}.

283 C. MÉLOTTE, « La responsabilité des professions comptables », in *Responsabilités. Traité théorique et pratique* (sous la dir. de J. FAGNART), liv. 28quinquies, vol. 2, *op. cit.*, p. 28.

284 S. FOLIE, M. DE WOLF et H. FRONVILLE, « Le secret professionnel (des réviseurs d'entreprises) », in *L'entreprise et le secret*, Bruxelles, Larcier, 2014, p. 202.

285 M. FRANCHIMONT, « Le secret professionnel des réviseurs d'entreprises », *op. cit.*, p. 15.

286 S. FOLIE et E. VANDERSTRAPPEN, *L'étendue du secret professionnel du réviseur d'entreprises notamment en cas de perquisition*, IRE, 2015, p. 6.

287 Cass. (1^{re} ch.), 28 janvier 2021, *J.D.S.A.*, 2022, p. 174.

288 A. CAUWE, « Le secret professionnel du réviseur d'entreprises », *op. cit.*, pp. 13-14.

L'obligation au secret professionnel à laquelle est soumis le réviseur d'entreprises se justifie au regard de la dimension d'intérêt général qui caractérise cette profession²⁸⁹ et qui vise à créer « une situation de saine confiance entre le commissaire et l'entité contrôlée, laquelle a la certitude que les informations mises à disposition ne se retrouveront pas à la portée de tout tiers »²⁹⁰.

Cette obligation au secret professionnel peut toutefois se retrouver en balance face au devoir d'information auquel est tenu le réviseur d'entreprises. La position dans laquelle il se trouve par rapport au secret professionnel est délicate car, comme l'a dit l'ancien président honoraire de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, il se trouve « au centre de la controverse entre l'obligation au secret et le droit à l'information étant donné qu'il se profile comme étant l'homme de la transparence de l'information financière des entreprises et le garant d'une loyauté économique, tout en étant expressément soumis au secret professionnel »²⁹¹. Ces deux obligations contradictoires peuvent mener à des situations embarrassantes pour le commissaire exerçant sa mission.

La Cour de cassation a rendu en 2021 une décision cruciale relative au secret professionnel auquel est tenu le réviseur d'entreprises, dans laquelle elle rappelle avec force les contours et l'importance de ce dernier²⁹². Cet arrêt porte sur la question de savoir si un commissaire avait commis une faute en ne divulguant pas à un tiers des informations relatives aux difficultés financières graves d'une société dont il était commissaire. Dans cette affaire, le commissaire a interpellé le gérant de la société concernant des difficultés importantes de paiement menaçant gravement la continuité de la société, ce qui renvoie à la procédure de « sonnette d'alarme » prévue par l'article 138 de l'ancien Code des sociétés. La Cour a confirmé que le commissaire ne pouvait pas divulguer cette information de son propre chef au tiers demandeur sans violer son secret professionnel. Il n'avait en effet aucune obligation légale d'information ou de dénonciation à l'égard du tiers qui aurait pu faire exception à son secret professionnel.

La décision finale de la Cour est que le commissaire a commis une faute envers la société car il n'a pas réclamé un rapport de la situation intermédiaire de la société. Par contre, la Cour a jugé qu'il

289 A. CAUWE, « Le secret professionnel du réviseur d'entreprises », *op. cit.*, p. 12.

290 S. FOLIE, « La nouvelle supervision publique de la profession de réviseur d'entreprises : missions déléguées, gouvernance, contrôle de qualité, surveillance et mesures de sanctions en ce compris les voies de recours », *T.A.A.*, n°53, décembre 2016, p. 47.

291 P. P. BERGER, « Avant propos », in *Le secret professionnel du réviseur d'entreprises*, Bruges, la Charte, 2009, p. 5.

292 Cass. (1^{re} ch.), 28 janvier 2021, *J.D.S.A.*, 2022, pp. 173-175.

n'y avait pas de lien de causalité entre cette faute et le préjudice allégué par le tiers. La raison est que même si le commissaire avait obtenu la situation intermédiaire de la société, il n'aurait pas pu en révéler le contenu au tiers en raison du secret professionnel.

Cet arrêt a donc réaffirmé le secret professionnel du réviseur d'entreprises comme étant très strict et quasi absolu, imposant aux réviseurs d'entreprises une obligation de non-divulgence extrêmement forte même face à des situations qui pourraient sembler justifier une alerte aux tiers. Il renforce également la position du réviseur d'entreprises comme étant un gardien de la confidentialité des informations des entreprises auditées, même si cela limite sa capacité à divulguer des informations pertinentes qui pourraient affecter des tiers. Enfin, cette décision souligne la tension inhérente à la mission du réviseur d'entreprises entre son rôle d'alerte interne et sa fonction de défenseur de l'intérêt général²⁹³.

§2. Exceptions

Il existe deux catégories d'exceptions au secret professionnel prévues par l'article 458 du Code pénal. La première catégorie correspond aux témoignages de justice ou devant une commission d'enquête parlementaire, et la deuxième réside dans les dérogations contenues dans les lois particulières²⁹⁴. Dans le cadre du témoignage en justice, il convient de distinguer le cas d'une procédure pénale et celui d'une procédure civile.

Dans le cadre d'une procédure pénale, lorsque c'est le commissaire qui est mis en cause, ce dernier est délié du secret professionnel et peut invoquer tous les éléments qu'il juge utiles à sa défense²⁹⁵. Ce principe selon lequel les droits de la défense permettent de faire sauter le verrou du secret professionnel est consacré par la Cour de cassation²⁹⁶. Cependant, le commissaire ne peut pas invoquer le secret professionnel dans le seul but de se soustraire aux poursuites intentées contre lui. S'il le fait, le tribunal pourrait apprécier ce silence comme étant des éléments à charge du commissaire car il ne les réfute pas, et pourraient donc être déclarés établis²⁹⁷. À noter que dans le

293 C. VAN BUGGENHOUT, « Le commissaire réviseur et la discontinuité », in *Sources de responsabilité des réviseurs d'entreprises*, *op. cit.*, p. 39.

294 C. pén., art. 458.

295 A. CAUWE, « Le secret professionnel du réviseur d'entreprises », *op. cit.*, p. 16.

296 Cass., 5 février 1985, *Pas.*, 1985, I, p. 670.

297 A. CAUWE, « Le secret professionnel du réviseur d'entreprises », *op. cit.*, p. 16.

cas d'une simple information menée par la police judiciaire ou le parquet, le commissaire reste soumis à l'obligation de taire les informations couvertes par le secret professionnel²⁹⁸.

Pour la procédure civile, lorsque le commissaire est mis en cause, il peut révéler les informations dont il aurait pris connaissance dans le cours de l'exercice de sa profession dans la mesure où ces informations sont utiles à sa défense²⁹⁹. Les droits de la défense priment donc sur le principe du secret professionnel³⁰⁰. Lorsqu'il est convoqué en qualité de témoin, il ne viole également pas le secret professionnel lors de son témoignage³⁰¹. Cependant, le choix de parler n'est pas partiel, s'il décide de parler, il devra porter à la connaissance du tribunal tous les éléments dont il dispose³⁰². Dans le cas où le commissaire décide de se taire en invoquant le secret professionnel, il appartiendra au juge d'apprécier le bien-fondé de ce motif³⁰³.

Concernant les exceptions prévues par les lois particulières, il en existe plusieurs que nous allons évoquer ci-après³⁰⁴.

La première est la question du blanchiment d'argent. L'article 47 de la loi du 18 septembre 2017 relative à la prévention du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme et à la limitation de l'utilisation des espèces impose aux commissaires de communiquer sans délai à la cellule de traitement des informations financières (CTIF) les faits susceptibles de constituer la preuve d'un blanchiment de capitaux³⁰⁵. Cette obligation s'impose au commissaire, quelque soit le montant sur lequel porte la fraude, dans quelles circonstances elle a été découverte et que ce soit dans le cadre d'un contrôle légal ou d'autres opérations particulières exercées dans le cadre de sa profession. De plus, dans le cas où le commissaire soupçonne un ou plusieurs dirigeants, il est tenu de compléter son information sans en avertir ces derniers pour deux raisons. Premièrement car s'il

298 M. CALUWAERTS, « Le contrôle externe des SA, SPRL et SCRL », in *Guide juridique de l'entreprise – Traité théorique et pratique* (sous la dir. de M. COIPEL et P. WÉRY), *op. cit.*, pp. 40-41.

299 Bruxelles, 15 septembre 1993, *R.W.*, 1994-1995, p. 850.

300 Cass., 5 février 1985, *op. cit.*

301 A. CAUWE, « Le secret professionnel du réviseur d'entreprises », *op. cit.*, p. 16.

302 IRE, *Vademecum*, t. I, Bruxelles, Standaard, 2009, p. 413.

303 E. VANDERSTAPPEN, « Exceptions au secret professionnel », in *Le secret professionnel du réviseur d'entreprises. Notions, exceptions, secret partagé, contexte international, cas d'application et enquête pénale*, Bruxelles, la Charte, 2009, p. 37.

304 M. CALUWAERTS, « Le contrôle externe des SA, SPRL et SCRL », in *Guide juridique de l'entreprise – Traité théorique et pratique* (sous la dir. de M. COIPEL et P. WÉRY), *op. cit.*, pp. 40-42.

305 Loi du 18 septembre 2017 relative à la prévention du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme et à la limitation de l'utilisation des espèces, art. 47, *M.B.*, 16 octobre 2017, p. 90839.

n'y a pas de blanchiment d'argent, la confiance serait rompue. Deuxièmement, s'il y a blanchiment d'argent, afin que les dirigeants en subissent effectivement les conséquences et pour régulariser correctement les comptes suite à cette fraude³⁰⁶.

Ensuite, la loi du 7 décembre 2016 prévoit que le commissaire peut ne pas respecter le secret professionnel et transmettre certaines informations à des tiers lorsqu'il en a reçu l'autorisation écrite de l'entreprise contrôlée³⁰⁷. Cependant, la Cour de cassation insiste sur une limitation fondamentale de cette exception. Cette autorisation ne signifie pas que le commissaire peut transmettre de telles informations à des tiers, mais uniquement à garantir l'exactitude d'informations déjà en possession du destinataire. De plus, cette autorisation ne porte que sur les informations spécifiquement visées par l'accord écrit donné par l'entreprise, à l'exclusion de toute autre information³⁰⁸.

La loi du 7 décembre 2016 énonce également que le commissaire est libéré de son obligation au secret professionnel dans plusieurs circonstances :

- la communication d'attestations entre deux commissaires dans le cadre du contrôle des comptes annuels d'une entreprise dont ils sont chargés³⁰⁹;
- la consultation de documents dans le cadre d'une succession de mission révisoriale³¹⁰;
- lorsqu'il y a une mise en cause du travail d'un commissaire par un réviseur d'entreprise³¹¹;
- l'échange d'informations entre les commissaires contrôlant des sociétés concernées par des opérations de fusions, de scissions ou d'apports d'universalité ou de branches d'activités³¹²;
- le contact entre un réviseur d'entreprises et l'IRE ou le CSR³¹³;
- la communication d'informations demandées par une autorité compétente dans le cadre de la coopération nationale et internationale³¹⁴;

306 M. CALUWAERTS, « Le contrôle externe des SA, SPRL et SCRL », in *Guide juridique de l'entreprise – Traité théorique et pratique* (sous la dir. de M. COIPEL et P. WÉRY), *op. cit.*, p. 23.

307 Loi du 7 décembre 2016, art. 86, §1^{er}, al. 2, 1^o.

308 Cass. (1^{re} ch.), 28 janvier 2021, *J.D.S.A.*, 2022, p. 174.

309 Loi du 7 décembre 2016, art. 86, §1^{er}, al. 2, 2^o.

310 Loi du 7 décembre 2016, art. 86, §1^{er}, al. 2, 3^o.

311 Loi du 7 décembre 2016, art. 86, §1^{er}, al. 2, 4^o.

312 Loi du 7 décembre 2016, art. 86, §1^{er}, al. 2, 7^o.

313 Loi du 7 décembre 2016, art. 86, §1^{er}, al. 2, 5^o.

314 Loi du 7 décembre 2016, art. 86, §1^{er}, al. 2, 6^o.

- la communication d'informations confidentielles à la Banque, la FSMA et la Banque centrale européenne dans l'exercice de leurs missions respectives³¹⁵.

Le commissaire est également libéré de son obligation au secret professionnel lorsqu'il constate que des faits graves et concordants sont susceptibles de nuire à l'activité économique de l'entreprise. Dans ce cas, il doit en informer le conseil d'administration et, sans retour concret de ce dernier dans une période d'un mois, il peut écrire ses constatations au président du tribunal de l'entreprise, auquel cas le secret professionnel ne s'applique plus³¹⁶.

Ensuite, l'administration fiscale compétente peut requérir des informations confidentielles relatives à un contribuable auprès du commissaire. En effet, le Code des impôts sur les revenus 1992 énonce que c'est à l'administration fiscale d'apprécier si la demande de renseignements ou la production de livres et de documents se concilie avec le respect du secret professionnel³¹⁷.

Enfin, dans le secteur bancaire, financier et des assurances, le commissaire est tenu de communiquer aux autorités prudentielles les faits ou évolutions qui influencent la situation de la société contrôlée³¹⁸. Cette exception a principalement pour but de maintenir stable le secteur financier, qui est en jeu dans le contrôle prudentiel des établissements bancaires et des compagnies d'assurances³¹⁹.

Pour résumer, cette section met en avant le caractère très strict du secret professionnel auquel est tenu le commissaire en détaillant les situations où l'obligation au secret professionnel peut être levée, tout en soulignant l'équilibre complexe que le commissaire doit maintenir durant sa mission.

315 Loi du 7 décembre 2016, art. 86, §1^{er}, 9^o.

316 CSA, art. 3:69.

317 C.I.R., art. 334.

318 Loi du 7 décembre 2016, art. 86, §1^{er}, 8^o.

319 S. FOLIE, « La nouvelle supervision publique de la profession de réviseur d'entreprises : missions déléguées, gouvernance, contrôle de qualité, surveillance et mesures de sanctions en ce compris les voies de recours », *op. cit.*, p. 47.

Section III. Le faux et l'usage de faux

§1^{er}. Généralités

Le CSA énonce en son article 3:44 que le faux et l'usage de faux dans les comptes annuels sont sanctionnés de réclusion pour une période de cinq à dix ans et d'une amende de six euros à deux mille euros³²⁰. Dans le Code pénal, c'est l'article 196³²¹ qui condamne à la réclusion de 5 à 10 ans un réviseur d'entreprises ayant commis l'infraction de faux en écriture, sauf s'il agit de concert avec un officier public, auquel cas il pourrait être co-auteur d'un faux commis par un officier public³²² et dès lors être sous le régime de l'article 194³²³.

Le faux en écriture suppose un mensonge ou une altération de la vérité³²⁴, il peut donc s'agir de modifier un écrit vrai ou de fabriquer de toute pièce un acte faux³²⁵. Il doit également être réalisé dans un écrit protégé par la loi et selon un des modes prévus par la loi³²⁶. De plus, pour être punissable, le faux doit ou peut causer un préjudice³²⁷ pouvant être matériel, moral ou résulter d'une atteinte à la dignité de la justice³²⁸ et doit être réalisé avec une intention frauduleuse ou à dessein de nuire³²⁹. Cet élément moral est indispensable et est caractérisé par la volonté de procurer un avantage illicite à soi-même ou à autrui, ou de causer un dommage³³⁰.

L'usage de faux est une infraction distincte du faux lui-même mais elle est très fréquemment associée. Une personne peut en effet commettre le faux et une autre l'utiliser, ou la même personne peut être l'auteur des deux. Dans ce dernier cas, on considère qu'il s'agit d'une seule infraction continue³³¹.

Le faux intellectuel est une infraction particulièrement pertinente pour la profession de réviseur d'entreprises. Il consiste à constater des faits ou des actes contraires à la vérité dans un document

320 CSA, art. 3:44.

321 C. pén., art. 196.

322 A. MASSET, « Faux en écriture », in *Droit pénal et procédure pénale*, Malines, Wolters Kluwer, 2024, p. 303.

323 C. pén., art. 194.

324 Cass., 27 juin 2007, *Pas.*, 2007, liv. 6-8, p. 1348.

325 A. MASSET, « Faux en écriture », in *Droit pénal et procédure pénale*, *op. cit.*, p. 294.

326 *Ibid.*, p. 292.

327 Cass. (2^e ch.), 26 octobre 2010, *Pas.*, 2010, liv. 10, p. 2790.

328 Cass. (2^e ch.), 13 décembre 2017, P.17.0785.F.

329 A. MASSET, « Faux en écriture », in *Droit pénal et procédure pénale*, *op. cit.*, p. 292.

330 *Ibid.*, p. 314.

331 *Ibid.*, p. 315.

qui n'a pas subi de modifications matérielles³³². Par exemple le fait de ne pas inscrire volontairement certaines recettes en comptabilité et présenter cette dernière comme complète et fidèle à la réalité représente une infraction de faux intellectuel³³³. Ce type d'infraction est donc pertinent pour les réviseurs d'entreprises car ces derniers doivent évaluer s'ils ne sont pas face à un faux en écriture lorsqu'ils effectuent leur mission d'audit. Nous allons dans la prochaine section analyser le cas de l'affaire Lernout&Hauspie qui est un exemple emblématique et majeur d'infraction de faux et d'usage de faux.

Section IV. L'arrêt Lernout & Hauspie

Nous allons analyser dans cette section l'arrêt Lernout & Hauspie de la Cour d'appel de Gand du 20 septembre 2010³³⁴. Cette affaire trouve bien sa place dans ce travail car elle est considérée comme l'un des plus grands scandales financiers de l'histoire de la Belgique et a soulevé des points de droit très importants, notamment sur la responsabilité des banques et des auditeurs dans le financement de sociétés frauduleuses. Nous allons principalement nous intéresser à la responsabilité du cabinet d'audit KPMG et de son mandataire William Van Aerde qui étaient chargés du contrôle de « Lernout & Hauspie speech product N.V. », que nous appellerons L&H par la suite.

Comme nous l'avons énoncé dans l'introduction de ce travail, cet arrêt n'a pas été rendu public, faisant que peu d'auteurs l'ont analysé en profondeur. Ayant eu la possibilité d'y avoir accès grâce au promoteur de ce travail Monsieur Marc FYON, cet arrêt sera la source principale de la majeure partie des informations de cette section. De ce fait, nous n'avons référencé cet arrêt qu'une fois, les autres références de cette section proviendront quant à elles du peu d'analyses doctrinales que nous avons pu trouver.

Cet arrêt faisant plus de deux mille pages, nous allons faire en sorte d'aller à l'essentiel des informations pertinentes par rapport à ce travail. Dès lors, nous ne nous plongerons pas dans une analyse poussée des multiples éléments de procédures et autres car cela ne serait pas pertinent pour illustrer notre problématique. Nous allons donc séparer cette analyse de l'arrêt de la Cour d'appel de Gand du 20 septembre 2010 en trois parties.

332 *Ibid.*, p. 294.

333 *Ibid.*, p. 297.

334 Gand (1^{er} ch.), 20 septembre 2010.

Premièrement, nous allons établir un résumé des faits principaux de cette affaire afin d'avoir une vue d'ensemble claire sur la situation. Deuxièmement, nous allons analyser la responsabilité de la société et du mandataire s'occupant de l'audit de L&H. Troisièmement, nous allons parler de l'impact que cette affaire a eu sur la responsabilité des réviseurs d'entreprises en Belgique.

§1^{er}. Résumé de l'affaire

La société L&H a été fondée en 1987 par Jo Lernout, Pol Hauspie et Nico Willaert. Elle était spécialisée dans le développement d'un programme informatique de reconnaissance vocale³³⁵. L&H a procédé à plusieurs manœuvres dolosives dans le but de manipuler et de gonfler le chiffre d'affaires de la société.

Au cœur de cette affaire se trouvait la comptabilisation d'un chiffre d'affaires fictif provenant de contrats de licence conclus avec des sociétés appelées « Language Development Companies » (LDC). L&H développait des logiciels de reconnaissance vocale et accordait des licences aux LDC, présentées comme indépendantes et censées prendre en charge le coût des développements³³⁶. Cependant, L&H s'engageait secrètement à continuer de prendre en charge le coût des développements pour les LDC, car ces dernières n'étaient pas financièrement autonomes. Pour ce faire, un crédit de 20 millions USD a été octroyé par Artesia, banque principale de L&H, aux actionnaires de référence de L&H, Jo Lernout, Pol Hauspie et Nico Willaert, en sachant que ces fonds seraient utilisés pour permettre aux diverses LDC de payer leurs redevances de licence à L&H. Artesia a délibérément dérogé à ses procédures habituelles avec une ségrégation des fonctions insuffisantes entre les aspects commerciaux et l'analyse de crédit ainsi qu'une mauvaise qualité administrative des dossiers afin de dissimuler le lien entre les LDC et L&H. De plus, les garanties personnelles (*credit default swaps*) des actionnaires de référence auprès d'Artesia ont été volontairement dissimulées afin d'éviter que KPMG ne détecte un lien de *related party* entre L&H et les LDC.

335 Y. VAN COUTER et B. VANBRABANT, « Lernout & Hauspie : License to bill », *I.R.D.I.*, 2011, p. 81.

336 M. PHEIJFFER, « Jaarrekeningfraude : voordat je gaat trouwen, eerst naar de kapper », in *Meervoudige fraude*, Diegem, Kluwer, 2010, p. 89.

En dissimulant ces engagements, les contrats simulaient un simple contrat de licence et ont gonflé artificiellement le chiffre d'affaire de L&H³³⁷. Cela portait donc atteinte au principe que les comptes annuels doivent donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de la société³³⁸. KPMG et son mandataire William Van Aerde ont d'ailleurs été activement induits en erreur par Nico Willaert concernant le développement des LDC. Ce dernier leur a en effet affirmé que les LDC mèneraient elles-mêmes tout le développement. Cependant, la Cour a estimé que KPMG et son mandataire auraient pu détecter certaines anomalies en consultant le système d'enregistrement du temps de travail de L&H, qui détaillait les prestations effectuées pour les LDC dès 1999. Ils auraient donc normalement pu le constater sans problème lors des audits s'ils avaient effectué leur mission avec une diligence normale.

En plus de cet auto-financement, les contrats de licences contenaient de fausses clauses et déclarations afin de se protéger contre les contrôles poussés des cabinets d'audit, notamment KPMG dans notre affaire. Par exemple, la clause 10.9 des contrats de licence faisait passer ces derniers comme étant négociés entre les parties alors qu'il s'agissait de contrats standardisés et non négociés. La clause 2.4.1 falsifiait également la livraison des outils et l'absence d'obligations supplémentaires de L&H envers les LDC. La Cour a d'ailleurs remarqué une évolution de la nature de la fraude de ces contrats. Les premiers étaient jugés partiellement faux mais avaient une certaine substance économique³³⁹, tandis que les contrats ultérieurs étaient considérés comme totalement faux et dénués de toute substance, uniquement destinés à générer du chiffre d'affaires³⁴⁰.

Ces faux en écriture avait pour but de convaincre KPMG de l'authenticité des accords et de l'indépendance des licenciés. Ils incluaient également des fausses confirmations de management adressées aux auditeurs, attestant faussement qu'aucune information financière pertinente n'était dissimulée, qu'aucune transaction significative n'avait été omise, que toutes les obligations contractuelles étaient respectées et que toutes les transactions avec des parties liées étaient correctement enregistrées. Enfin, des contrats ont été antidatés afin de faire remonter la reconnaissance du chiffre d'affaires à des exercices antérieurs. Il a été également question de la

337 M. CALUWAERTS, « Le contrôle externe des SA, SPRL et SCRL », *J.D.S.C.*, 2013, p. 195.

338 A.R. du 29 avril 2019 portant exécution du Code des sociétés et des associations, art. 3:1, *M.B.*, 30 avril 2019, p. 42246.

339 Y. VAN COUTER et B. VANBRABANT, « Lernout & Hauspie : License to bill », *op. cit.*, p. 91.

340 *Ibid.*, p. 96.

falsification des comptes annuels par le non-enregistrement de réductions de valeur substantielles sur des débiteurs douteux.

L&H a également manipulé son chiffre d'affaires via le management de L&H Korea au moyen de contrats de vente avec des entreprises coréennes qui n'avaient pas les moyens de payer les redevances. Pour cacher cette situation, L&H Korea a utilisé des contrats de factoring avec recours auprès des banques coréennes mais les a frauduleusement rapportés au siège social de L&H et à KPMG comme étant du factoring sans recours.

Le factoring est une technique de cession de créance par laquelle une entreprise cède ses créances à une banque afin de recevoir directement le paiement dans sa trésorerie³⁴¹. Un factoring avec recours signifie que le risque d'insolvabilité pèse sur l'entreprise, et donc ne permet pas de reconnaître un véritable chiffre d'affaires au sens comptable car c'est une obligation de remboursement qui n'est que potentielle. Un factoring sans recours signifie par contre que le risque d'insolvabilité pèse sur la banque, et que la créance peut donc être comptabilisée comme un chiffre d'affaires réel³⁴². L&H Korea a donc encaissé des fonds, les a présentés comme un chiffre d'affaires légitime ce qui l'a fait gonfler fictivement, alors que le risque d'insolvabilité pesait encore sur l'entreprise.

Pour finir, L&H a soumis de faux chiffres d'affaires à l'approbation de l'assemblée générale, a délibérément omis de mettre en place un système de contrôle interne efficace et adapté, et a frauduleusement fait augmenter le prix de l'action L&H sur les bourses Nasdaq et Easdaq³⁴³.

En été 2000, le Wall Street Journal révèle que certains « clients » de L&H n'avaient en réalité aucune relation avec la société et que la majeure partie des revenus de L&H provenait des LDC, qui étaient eux-mêmes financés directement ou indirectement par L&H. Un audit interne et externe a été commandé en novembre 2000 par la nouvelle direction et a confirmé l'existence d'erreurs et d'irrégularités dans la comptabilité. Ces révélations ont entraîné la chute du cours de l'action de

341 B. DEVOS, « Le paiement avec subrogation (Articles 5.217 à 5.223) », in *Obligations. Traité théorique et pratique*, Liège, Wolters Kluwer, juin 2023, p. 58.

342 C. DESCHAMP-POPULIN, *La cause du paiement*, collection de la Faculté de Droit, d'Economie et de Sciences politiques du Luxembourg, Larcier, 2004, p. 241.

343 Y. VAN COUTER et B. VANBRABANT, « Lernout & Hauspie : License to bill », *op. cit.*, pp. 97-98.

L&H, sa cotation en bourse a été suspendue, l'entreprise a demandé la protection de la législation américaine sur la faillite, et L&H a fait faillite en Belgique le 24 octobre 2001³⁴⁴.

Une enquête judiciaire a été ouverte par le juge d'instruction Vulsteke puis par le président de chambre et juge d'instruction Heimans à Ypres et a commencé le 21 décembre 2000. Le dossier pénal a été également ouvert à cette date-là. La Cour d'appel de Gand a quant à elle été saisie de l'affaire le 21 mai 2007 et a rendu son jugement le 20 septembre 2010, date qui a mis un terme au volet pénal de cette célèbre affaire³⁴⁵.

Un pourvoi en cassation a ensuite été formé par plusieurs parties contre cet arrêt dans lequel plusieurs points de droit ont été abordés. Pour ne pas nous écartier et nous concentrer sur la partie qui nous intéresse dans cet arrêt de la Cour de cassation du 29 novembre 2011³⁴⁶, nous ne parlerons dans ce travail que des points concernant la légalité des dispositions pénales sanctionnant le commissaire³⁴⁷.

§2. La responsabilité de KPMG et de son mandataire

A. Nature des accusations

KPMG et son mandataire William Van Aerde ont été accusés d'avoir fourni une aide à l'établissement de faux en écritures et en comptes annuels par l'évaluation et l'enregistrement de faux chiffres d'affaires. Ils ont été également accusés d'avoir donné leur consentement sur la publication de résultats frauduleux ainsi qu'une approbation sans réserve des comptes annuels.

Comme nous l'avons énoncé précédemment dans ce travail, certaines accusations exigent une intention spécifique et d'autres n'exigent pas d'intention particulière. KPMG et William Van Aerde ont été acquittés par la Cour des accusations qui exigeaient une intention spécifique, mais William Van Aerde a été reconnu coupable d'une infraction non intentionnelle³⁴⁸.

344 *Ibid.*, p. 82.

345 M. CALUWAERTS, « Le contrôle externe des SA, SPRL et SCRL », *J.D.S.C.*, 2013, pp. 195-197.

346 Cass. (2^e ch.), 29 novembre 2011, *Ius & actores*, n° 2/2012, pp. 45-63.

347 *Ibid.*, p. 191.

348 Y. VAN COUTER et B. VANBRABANT, « Lernout & Hauspie : License to bill », *op. cit.*, p. 100.

En somme, KPMG a échappé à la plupart des chefs d'accusations graves retenus contre elle car l'élément moral n'a pas été démontré dans le chef du cabinet d'audit en tant que personne morale. Il n'a également pas été prouvé que KPMG était au courant des manquements de son représentant William Van Aerde ou qu'elle ne lui avait pas fourni les moyens nécessaires pour exécuter sa mission correctement. C'est donc le représentant de KPMG qui a endossé la responsabilité des accusations n'exigeant pas d'intention spécifique.

B. Accusations exigeant une intention spécifique

L&H avait mis en place différents stratagèmes tels que les contrats de licence avec les LDC, le factoring sans recours ainsi que les faux en écritures afin d'induire KPMG et son mandataire en erreur, afin de se mettre à l'abri des contrôles.

Étant donné que KPMG et William Van Aerde ont été délibérément trompés par la direction de L&H au moyen de la fourniture d'informations incomplètes ou incorrectes, l'élément moral n'a pas été prouvé. De plus, il n'a pas été prouvé que les dirigeants de KPMG avaient connaissance de ces faits ou les avaient encouragés. Il n'a également pas été prouvé que les faits se soient produits en raison d'une défaillance structurelle au sein de l'organisation de KPMG. Ils ont donc été acquittés des accusations qui exigeaient une intention spécifique telles que la falsification des comptes ou la manipulation du cours de la bourse³⁴⁹.

C. Accusations n'exigeant pas d'intention spécifique

Malgré le fait que le mandataire de KPMG, William Van Aerde, ait été acquitté des accusations avec une intention spécifique, une infraction non intentionnelle a été retenue à son encontre. En effet, le mandataire a été condamné pour manquement à ses devoirs de diligence étant donné que le mandataire a certifié sans réserve les comptes de L&H³⁵⁰. Au vu de sa fonction et des informations dont il disposait, la Cour a estimé qu'il aurait dû être alarmé par la situation et percevoir des signaux d'alarme³⁵¹.

349 *Ibid.*, p. 101.

350 M. CALUWAERTS, « Le contrôle externe des SA, SPRL et SCRL », in *Guide juridique de l'entreprise – Traité théorique et pratique* (sous la dir. de M. COIPEL et P. WÉRY), *op. cit.*, p. 74.

351 Y. VAN COUTER et B. VANBRABANT, « Lernout & Hauspie : License to bill », *op. cit.*, p. 100.

Il a été condamné sur base des articles 171§2 du Code des sociétés et des articles 16 et 17 de la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité des entreprises³⁵², qui sanctionnent le réviseur d'entreprises qui n'a pas accompli sa mission avec les diligences normales pour s'assurer que les comptes certifiés ou approuvés répondent aux conditions légales. La Cour a rajouté également que le commissaire devait faire preuve d'un esprit critique et d'une indépendance lorsqu'il effectue sa mission de contrôle³⁵³.

Le manque de diligence reproché à William Van Aerde a consisté à ne pas avoir exécuté ou faire exécuter les mesures d'audit appropriées pour obtenir une assurance raisonnable que les données obtenues lors de sa mission ne constituaient pas un obstacle à la délivrance d'un rapport sans réserve sur l'image fidèle des actifs, de la situation financière et des résultats de L&H³⁵⁴. Au vu des compétences pouvant être attendues d'un commissaire compétent, la Cour a décidé que William Van Aerde n'a pas été suffisamment diligent durant sa mission de contrôle.

Les contrôles externes de ce genre sont confiés à des experts tels que les réviseurs d'entreprises, qui remplissent des critères d'indépendance et de compétences professionnelles afin que le public puisse avoir confiance dans les comptes annuels certifiés³⁵⁵. C'est d'ailleurs pour cela que la Cour a sanctionné le manque de diligence de William Van Aerde lors de sa mission de contrôle.

§3. L'impact de l'affaire L&H sur la responsabilité des réviseurs d'entreprises

Au vu de notre analyse des points pertinents de l'affaire Lernout & Hauspie par rapport à notre travail et de notre étude de la responsabilité civile et pénale des commissaires aux comptes, nous avons pu constater trois points de droits intéressants soulevés par l'affaire Lernout & Hauspie.

Il nous semble important de préciser que les points de droit que nous allons évoquer n'ont pas été des innovations juridiques radicales concernant la responsabilité des réviseurs d'entreprises. En effet, il faut les considérer comme des réaffirmations, des précisions et des clarifications

352 Loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité des entreprises, art. 16; 17, *M.B.*, 4 septembre 1975, p. 10847.

353 Y. VAN COUTER et B. VANBRABANT, « Lernout & Hauspie : License to bill », *op. cit.*, p. 101.

354 *Ibid.*, p. 103.

355 M. CALUWAERTS, « Le contrôle externe des SA, SPRL et SCRL », *J.D.S.C.*, 2013, p. 195.

importantes de principes existants en matière de diligence professionnelle et de responsabilité des réviseurs d'entreprises³⁵⁶.

A. Distinction entre responsabilité intentionnelle et non intentionnelle

Cet arrêt a tout d'abord confirmé qu'il y avait une distinction à faire entre les infractions exigeant ou n'exigeant pas une intention spécifique. Nous avons pu le constater grâce à l'acquiescement de KPMG et son mandataire pour celles exigeant une intention spécifique, et pour la condamnation du commissaire pour les infractions n'en exigeant pas.

Dans le pourvoi en cassation évoqué précédemment, un demandeur a contesté les dispositions sanctionnant le commissaire. Il soutenait que ces dispositions manquaient de clarté et de précision, violant le principe de la *lex certa*, les articles 12 et 14 de la Constitution, l'article 7 de la Cour Européenne des droits de l'homme et l'article 15 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques. La Cour de cassation a estimé que ces dispositions étaient manifestement suffisamment précises et a refusé de poser une question préjudicielle à la Cour constitutionnelle³⁵⁷.

Étant donné que la Cour de cassation a décidé cela, elle a confirmé que la loi, telle qu'appliquée par la Cour d'appel, était compatible avec les principes fondamentaux du droit pénal pertinent pour cette affaire. Cette décision a donc validé le principe selon lequel la négligence ou le défaut de prévoyance d'un réviseur d'entreprises suffit à engager sa responsabilité³⁵⁸. Cela a marqué la distinction entre les infractions exigeant ou n'exigeant pas une intention spécifique.

B. L'obligation de diligence et l'élément moral

Nous avons expliqué que la Cour de cassation a confirmé que les articles sanctionnant le commissaire étaient manifestement suffisamment précis. Elle a également défini l'élément moral de l'infraction comme étant un défaut de prévoyance, et a rappelé que le commissaire doit agir avec les connaissances techniques et les compétences attendues d'un réviseur d'entreprises normalement diligent.

356 *Ibid.*, p. 191.

357 M. CALUWAERTS, « Le contrôle externe des SA, SPRL et SCRL », *J.D.S.C.*, 2013, pp. 191-194.

358 *Ibid.*

C'est une réaffirmation forte du principe selon lequel le juge peut apprécier la diligence normale en tenant compte de la qualité et de la fonction particulière du professionnel, de sa connaissance spéciale de la matière, et du fait qu'il dispose ou peut disposer de bonnes informations³⁵⁹.

C. Le rôle critique et indépendant du commissaire

La Cour d'appel de Gand a mis en avant le fait que le commissaire devait faire preuve d'un esprit critique et d'une indépendance vis-à-vis de l'entreprise qu'il contrôle. Le fait qu'il ait été trompé par la direction de L&H n'a pas été une excuse suffisante pour l'acquittement total en cas de négligence. En effet, il y a eu plusieurs signaux d'alarmes comme la maximisation du chiffre d'affaires, les contrats de licence falsifiés, l'auto-financement masqué, etc. qui ont été réalisés uniquement dans le but de rassurer et de tromper le commissaire³⁶⁰.

Ces signaux d'alarmes prouvent que le commissaire ne doit pas se contenter des apparences formelles, mais doit aller au fond des choses durant l'exercice de sa fonction³⁶¹. Nous pouvons donc constater que cette affaire a mis en évidence l'importance pour le commissaire d'avoir un esprit critique et une indépendance, particulièrement lorsque des signaux d'alarmes sont présents. Ce point est particulièrement pertinent dans le contexte des clauses contractuelles intentionnellement rédigées pour induire en erreur les auditeurs³⁶². Nous pouvons prendre comme exemple les clauses 10.9 et 2.4.1 évoquées plus haut présentes dans les contrats de licence entre L&H et les LDC.

§4. Synthèse

L'affaire Lernhout & Hauspie représente l'un des plus grands scandales financiers de l'histoire de la Belgique. Cette fraude a été opérée notamment par la manipulation des chiffres d'affaires de L&H au moyen de contrats de licence fictifs avec des LDC auto-financées secrètement par L&H, de fausses clauses dans les contrats afin de se prémunir du contrôle du commissaire ou encore la comptabilisation frauduleuse de contrats de factoring. Tous ces stratagèmes visaient à gonfler

³⁵⁹ *Ibid.*

³⁶⁰ Y. VAN COUTER et B. VANBRABANT, « Lernhout & Hauspie : License to bill », *op. cit.*, p. 95.

³⁶¹ J.-M. GOLLIER, « Comité d'audit », in *10 jaar Wetboek Vennootschappen in werking*, Malines, Kluwer, 2011, p. 197.

³⁶² *Ibid.*, p. 90.

artificiellement le chiffre d'affaires et les résultats de L&H, jusqu'à ce que cette fraude ait été découverte en été 2000.

Cette histoire a finalement mené à l'acquittement de KPMG et de son mandataire William Van Aerde pour les accusations exigeant une intention spécifique, mais à la condamnation de ce dernier pour les infractions non intentionnelles.

Cette affaire a permis de réaffirmer et de clarifier des principes fondamentaux de droit des sociétés et de la responsabilité pénale des réviseurs d'entreprises, notamment en ce qui concerne la distinction entre la responsabilité intentionnelle et non intentionnelle, l'obligation de diligence, l'indépendance et l'esprit critique attendus des commissaires réviseurs. Elle a également souligné que même en se faisant tromper ou en recevant des mauvaises informations, les professionnels de l'audit sont tenus par une obligation de contrôle approfondi, et non à un contrôle en surface. Enfin, elle a mis en évidence le besoin impérieux d'une supervision plus objective et a eu un impact sur le transfert des compétences de contrôle et disciplinaires de l'IRE vers le CSR.

Pour en finir avec notre analyse de l'affaire Lernout & Hauspie, nous pouvons dire qu'elle a mis en lumière l'ampleur des fraudes financières et qu'elle a servi de catalyseur et de confirmation des besoins de réformes sur le cadre normatif et les pratiques des réviseurs d'entreprises en Belgique. Une analyse plus poussée de l'impact de cette affaire pourrait faire l'objet d'un travail ultérieur afin de mettre plus en avant les conséquences de cet arrêt.

Conclusion

Au terme de cette étude visant à mettre en avant la fonction cruciale du commissaire ainsi que les régimes de responsabilité s'y attachant, nous avons pu constater que cette fonction est fondamentale dans la transparence et la fiabilité de l'information financière, constituant une pierre angulaire du paysage économique belge.

Le commissaire est un garant de l'indépendance et de la compétence dans l'audit et a pour rôle, lorsqu'il effectue ses missions, d'agir dans l'intérêt de la société contrôlée ainsi que dans celui de l'intérêt général et des tiers. Plusieurs obligations pèsent sur lui telles que l'obligation d'information et de conseil ainsi qu'une obligation de diligence et de scepticisme professionnel durant sa mission d'audit. Ces obligations, prévues notamment par les normes IRE et ISA, contribuent à un niveau élevé de crédibilité et de qualité des états financiers, essentiels pour la confiance des investisseurs sur le marché. Notons que l'obligation de diligence à laquelle est soumis le commissaire occupe une place centrale dans l'exercice de sa profession et vis-à-vis de sa responsabilité.

En matière de responsabilité civile, nous avons vu que le commissaire peut voir sa responsabilité civile engagée lorsqu'il manque aux diligences normales de sa profession ou lorsqu'il commet une infraction au CSA ou aux statuts. Sa responsabilité civile est plafonnée pour les missions légales effectuées sans intention frauduleuse, et il ne peut pas limiter contractuellement sa responsabilité pour les missions légales et envers les tiers. Il peut cependant limiter sa responsabilité civile dans le cadre des missions purement contractuelles. Nous avons également constaté que le commissaire est, dans la majorité des cas, soumis à une obligation de moyen dont la mise en cause exige le cumul de trois conditions : la preuve d'une faute, d'un dommage et d'un lien de causalité. Nous avons conclu ce volet sur la responsabilité civile du commissaire par les causes d'exonération de responsabilité que sont la décharge et la prescription. Nous avons pu constater que ces dernières sont strictement encadrées par la loi, la jurisprudence et la doctrine au vu du régime de responsabilité rigoureux sous lequel opèrent les commissaires aux comptes.

Quant à la responsabilité pénale, nous avons pu établir qu'il existe un cadre légal clair des infractions sanctionnées par le CSA. Nous avons également analysé la violation du secret professionnel et ses exceptions, en mettant en avant la tension entre le devoir d'information du

commissaire et son obligation au secret professionnel. Ce chapitre nous a également permis d'aborder l'infraction de faux et d'usage de faux. Dans la section suivante, nous avons analysé l'affaire Lernout & Hauspie. Cette analyse nous a permis d'étudier cette affaire exceptionnelle qui a mis en cause la responsabilité pénale des réviseurs d'entreprises comme personne physique et comme personne morale. Elle nous a notamment permis de clarifier la distinction entre la responsabilité intentionnelle et non intentionnelle, et a souligné la nécessité pour les professionnels de l'audit d'effectuer leurs contrôles de manière approfondie, et non superficielle.

L'arrêt de la Cour d'appel de Gand du 20 septembre 2010 faisant deux mille pages, il est certain que d'autres auteurs s'y pencheront afin de développer plus en détail tous les éléments de cette affaire encore très peu étudiée au sein de la doctrine. Pour notre part, nous en sommes restés aux éléments nous paraissant pertinents pour la rédaction de ce travail.

En conclusion, le commissaire opère sous un régime de responsabilité strict qui est essentiel pour maintenir la confiance du public dans l'intégrité des marchés financiers et des entreprises.

Bibliographie

LÉGISLATION

Législation européenne :

- ◆ Directive européenne 2006/43/CE du Parlement européen et du Conseil du 17 mai 2006 concernant les contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés, modifiant les directives 78/660/ CEE et 83/349/CEE du Conseil et abrogeant la directive 84/253/CEE du Conseil, *J.O.C.E.*, 9 juin 2006, L 157.

Législation belge :

- ◆ C. civ., art. 5. 103.
- ◆ C. jud., art. 624, 2^o.
- ◆ CSA art. 1:24; 2:143, §1^{er} ; 3:44 ; 3:56 ; 3:58 ; 3:61 ; 3:62 ; 3:66 ; 3:69 ; 3:71 ; 3:74 ; 3:75 ; 3:96 ; 3:97 ; 5:76 ; 5:98 ; 6:65 ; 6:83 ; 7:96 ; 7:126.
- ◆ C.I.R., art. 334.
- ◆ C. pén., art. 5, al. 3 ; 194 ; 196 ; 458.
- ◆ Loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises et organisant la supervision publique de la profession de réviseur d'entreprises, coordonnée le 30 avril 2007, *M.B.*, 24 mai 2007, p. 27958.
- ◆ Loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité des entreprises, *M.B.*, 4 septembre 1975, p. 10847, art. 16 ; 17.
- ◆ Loi du 4 mai 1999 instaurant la responsabilité pénale des personnes morales, *M.B.*, 22 juin 1999, p. 23411.
- ◆ Loi du 7 décembre 2016 portant organisation de la profession et de la supervision publique des réviseurs d'entreprises, *M.B.*, 13 décembre 2016, p. 84812, art. 5, §1^{er}, 2^o, a) à f) ; 9, §1^{er} ; 12 ; 13 ; 15 ; 22 ; 24 ; 25 ; 29 ; 31, §4 ; 32 ; 45 ; 52 ; 54 ; 57 ; 59 ; 64 ; 86, §1^{er}, al. 2, 1^o-9^o.

- ◆ Loi du 18 septembre 2017 relative à la prévention du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme et à la limitation de l'utilisation des espèces, *M.B.*, 6 octobre 2017, p. 90839, art. 47.
- ◆ Loi du 20 juillet 2020 portant des dispositions diverses relatives à la prévention du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme et à la limitation de l'utilisation des espèces, *M.B.*, 5 août 2020, p. 57447, art. 147 ; 152.
- ◆ A.R. du 29 avril 2019 portant exécution du Code des sociétés et des associations, *M.B.*, 30 avril 2019, p. 42246, art. 3:1.

Normes professionnelles :

- ◆ Norme ISA 240 « Les obligations de l'auditeur en matière de fraude lors d'un audit d'états financiers », p. 9.
- ◆ Norme ISA 250 « Prise en considération des textes législatifs et réglementaires dans un audit d'états financiers », p. 4.

JURISPRUDENCE

Jurisprudence européenne

- ◆ C.E.D.H., 8 février 1996, John Murray c. Royaume-Uni, CE:ECHR:1996:0208JUD001873191, §45.

Jurisprudence belge

Cour constitutionnelle (anciennement Cour d'arbitrage) :

- ◆ C.A., 26 septembre 2000, *Arr. C.A.*, 2000, p. 1245.
- ◆ C. Const., 20 janvier 2022, n° 7/2022, *M.B.*, 2022, p. 18716.

Cour de cassation :

- ◆ Cass., 15 mars 1968, *Pas.*, 1968, p. 884.
- ◆ Cass., 12 février 1981, *J.D.S.C.*, 2000, p. 137.

- ◆ Cass., 5 février 1985, *Pas.*, 1985, I, p. 670.
- ◆ Cass., 14 octobre 1985, *Pas.*, 1986, I, n° 88.
- ◆ Cass., 9 novembre 1987, *Pas.*, 1988, I, n° 151.
- ◆ Cass., 25 octobre 1990, *Pas.*, 1991, I, n° 107.
- ◆ Cass., 27 octobre 1992, *Rev. prat. soc.*, 1993, pp. 86-87.
- ◆ Cass., 27 mai 1994, *R.P.S.*, 1994, p. 291.
- ◆ Cass., 28 septembre 1995, *Pas.*, 1995 I, p. 856, n° 403.
- ◆ Cass., 12 septembre 2001, *Pas.*, 2001, I, p. 1381, n°458.
- ◆ Cass., 2 janvier 2003, *Pas.*, 2003, liv. 1, p. 1.
- ◆ Cass., 5 septembre 2003, *Pas.*, 2003, Liv. 9-10, p. 1360.
- ◆ Cass., 27 juin 2007, *Pas.*, 2007, liv. 6-8, p. 1348.
- ◆ Cass. (2^e ch.), 26 octobre 2010, *Pas.*, 2010, liv. 10, p. 2790.
- ◆ Cass. (2^e ch.), 29 novembre 2011, *Ius & actores*, n° 2/2012, pp. 45-63.
- ◆ Cass. (2^e ch.), 13 décembre 2017, P.17.0785.F.
- ◆ Cass. (1^{re} ch.), 28 janvier 2021, *J.D.S.A.*, 2022, pp. 173-175.

Cour d'appel :

- ◆ Bruxelles, 1^{er} février 1982, *J.D.S.C.* 2000, p. 236, note M. CALUWAERTS.
- ◆ Bruxelles, 15 septembre 1993, *R.W.*, 1994-1995, p. 850.
- ◆ Bruxelles, 11 février 2009, *N.J.W.*, 2009, p. 852
- ◆ Anvers, 14 avril 1980, *J.C.B.*, 1980, p. 481.
- ◆ Mons, 16 novembre 1990, *J.L.M.B.*, 1991, p. 508.
- ◆ Mons, 6 mai 1996, *J.L.M.B.*, 1997, p. 432
- ◆ Liège, 25 janvier 1996, *J.D.S.C.*, 2000, pp. 241-246, obs. A. BENOIT-MOURY et N. THIRION, « La responsabilité pénale du réviseur d'entreprises : épée de Damoclès ou Tigre de papier », *Rev. prat. soc.*, 1997, p. 177.

- ◆ Gand (1^e ch.), 20 septembre 2010, pp. 1-2100.

Tribunaux civils :

- ◆ Civ. Bruxelles, 6 février 1991, *J.T.*, 1980, p. 563.
- ◆ Civ. Anvers, 14 janvier 2004, *R.W.*, 2005-2006, liv. 30, p. 1185.

Tribunaux correctionnels :

- ◆ Corr. Neufchâteau, 26 janvier 1995, *J.D.S.C.*, 2000, pp. 318-323.
- ◆ Corr. Bruxelles, 29 juin 2007, *R.D.C.*, 2008, p. 102.

Tribunaux de commerce :

- ◆ Comm. Anvers (19^e ch.), 7 juillet 2015, *T.R.V.*, 2016, liv. 4, p. 499.

DOCTRINE

- ◆ BENOIT-MOURY A., « Les pouvoirs et les responsabilités des commissaires », *Rev. prat. soc.*, 1986, p. 24.
- ◆ BENOIT-MOURY A. et THIRION N., « La responsabilité pénale du réviseur d'entreprises : épée de Damoclès ou Tigre de papier ? », *Rev. prat. soc.*, 1997, pp. 177, 204-205.
- ◆ BERGER P. P., « Avant propos », in *Le secret professionnel du réviseur d'entreprises*, Bruges, la Charte, 2009, p. 5.
- ◆ CALUWAERTS M., « Contrôle externe des SA, SPRL et SCRL », *J.D.S.C.*, 2000, p. 236.
- ◆ CALUWAERTS M., « Contrôle externe des SA, SPRL et SCRL », *J.D.S.C.*, 2009, p. 248.
- ◆ CALUWAERTS M., « Contrôle externe des SA, SPRL et SCRL », *J.D.S.C.*, 2010, pp. 183-192.
- ◆ CALUWAERTS M., « Le contrôle externe des SA, SPRL et SCRL », *J.D.S.C.*, 2013, pp. 191-197.

- ◆ CALUWAERTS M., « Le contrôle externe des SA, SPRL et SCRL », *J.D.S.C.*, 2015, pp. 263-264.
- ◆ CALUWAERTS M., « Le contrôle externe des SA, SPRL et SC », *J.D.S.C.*, 2017, pp. 275-280.
- ◆ CALUWAERTS M., « Le contrôle externe des SA, SPRL et SCRL », in *Guide juridique de l'entreprise – Traité théorique et pratique* (sous la dir. de M. COIPEL et P. WÉRY) , 2^e éd., Liège, Wolters Kluwer, 2024, pp. 12-78.
- ◆ CATS J.-F. et LAMBRECHT P., « Cas de nouvelles exigences en matière d'attestation », in *Révisorat d'entreprises : nouvelles attentes, nouvelles exigences*, Institut des réviseurs d'entreprises, Forum du révisorat, 2006, p. 51.
- ◆ CAUWE C., « Le secret professionnel du réviseur d'entreprises », *R.G.F.C.P.*, 2020, pp. 13-14.
- ◆ CRUYPLANTS J. et DAVID G., « La responsabilité civile des conseillers externes de l'entreprise », in *Les responsabilités d'entreprises*, Bruxelles, Éditions du jeune barreau de Bruxelles, 2007, pp. 93-99, 129.
- ◆ CULOT H. et DE CORDT Y., « La réforme de la société anonyme », in *Le code des sociétés et des associations. Introduction à la réforme du droit des sociétés*, Limal, Anthemis, 2018, p. 61.
- ◆ DAVAGLE M., « L'ASBL et le droit économique », in *Memento des ASBL* (sous la dir. de M. DAVAGLE), Malines, Wolters Kluwer, 2025, pp. 817 et s.
- ◆ DAVAGLE M., « La responsabilité du commissaire et du vérificateur aux comptes », in *Memento des ASBL* (sous la dir. de M. DAVAGLE), Malines, Wolters Kluwer, 2025, pp. 741-742.
- ◆ DELVAUX M., « Les responsabilités des fondateurs, administrateurs et gérants des SA, SPRL et SCRL », *J.D.S.C.*, 2017, pp. 133-134.
- ◆ DE SAMBLANX M.-J., « Déroulement d'une mission de révision », in *La révision des comptes annuels et des comptes consolidés*, Cahiers A.E.D.B.F., Bruxelles, Bruylant, 2000, p. 94-95.
- ◆ DESCHAMP-POPULIN C., *La cause du paiement*, collection de la Faculté de Droit, d'Economie et de Sciences politiques du Luxembourg, Larcier, 2004, p. 241.

- ◆ DEVOS B., « Le paiement avec subrogation (Articles 5.217 à 5.223) », in *Obligations. Traité théorique et pratique*, Liège, Wolters Kluwer, juin 2023, p. 58.
- ◆ DUPONT L. et VAN DYCK S., « Quelques perspectives quant à la responsabilité pénale du réviseur », in *La responsabilité civile, pénale et disciplinaire du réviseur d'entreprises*, Bruges, la Charte, 2003, p. 49, n°. 35.
- ◆ FOLIE S., DE WOLF M. et FRONVILLE H., « Le secret professionnel (des réviseurs d'entreprises) », in *L'entreprise et le secret*, Bruxelles, Larcier, 2014, p. 202.
- ◆ FOLIE S. et VANDERSTRAPPEN E., *L'étendue du secret professionnel du réviseur d'entreprises notamment en cas de perquisition*, IRE, 2015, p. 6.
- ◆ FOLIE S., « La nouvelle supervision publique de la profession de réviseur d'entreprises : missions déléguées, gouvernance, contrôle de qualité, surveillance et mesures de sanctions en ce compris les voies de recours », *T.A.A.*, n°53, décembre 2016, p. 47.
- ◆ FORIERS P.-A., « Les situations de blocage dans les sociétés anonymes », *R.D.C.*, 1992, p. 469.
- ◆ FORIERS P.-A. et VON KUEGELGEN M., «La responsabilité civile des réviseurs d'entreprises et experts comptables», *Rev. dr. U.L.B.*, 1992, pp. 2-29.
- ◆ FORIERS P.-A., « La responsabilité civile des réviseurs d'entreprises », in *Sources de responsabilité des réviseurs d'entreprises*, Étude I.R.E., Droit, 1996, pp. 8-20.
- ◆ FRANCHIMONT M., « Le secret professionnel des réviseurs d'entreprises », *C.B.N.C.R.*, 1986, pp. 15-23.
- ◆ FRANSEN T., DELBROEK R. et VLAMINCK S., « Administration et contrôle : capita selecta », in *La société en poche*, Malines, Wolters Kluwer, 2025, pp. 89-92.
- ◆ FYON M., « Contrôle prudentiel financier et droit au silence », in *Liber Amicorum Xavier Dieux*, 1^e éd., Bruxelles, Larcier-Intersentia, 2022, pp. 146-155.
- ◆ GHYSELS R., « Nouvelle norme commune IRE/IEC relative au contrôle contractuel et aux missions légales réservées et partagées auprès de petites entités », *R.G.F.C.P.*, 2020, pp. 31-36.
- ◆ GOFFIN J.-F., *Responsabilité des dirigeants des sociétés*, 2^e éd., Bruxelles, Larcier, 2004, p. 276.

- ◆ GOFFIN J.-F. Et DE SAUVAGE D., *Responsabilité des dirigeants de sociétés*, 3^e éd., Bruxelles, Larcier, 2012, pp. 396-399.
- ◆ GOLLIER J.-M., « Comité d’audit », in *10 jaar Wetboek Vennootschappen in werking*, Malines, Kluwer, 2011, p. 197.
- ◆ HAMENDE P., *La consitution d’une SA*, Liège, Wolters Kluwer, 2021, p. 78
- ◆ IRE, *La responsabilité civile, pénale et disciplinaire du réviseur d’entreprises*, Études IRE, Brugge, la Charte, 2003, p. 13.
- ◆ IRE, *Vademecum*, t. II, Bruxelles, Standaard, 2005, p. 373.
- ◆ IRE, Rapport annuel 2006, p. 39
- ◆ IRE, *Vademecum*, t. I, Bruxelles, Standaard, 2009, p. 413.
- ◆ JASSOGNE C. et LEBEAU J.-P., « Les responsabilités », in *Traité pratique de droit commercial* (sous la dir. de JASSOGNE C.), t. IV, vol. 2, Waterloo, Wolters Kluwer, 2014, pp. 701-705.
- ◆ JASSOGNE C. et LEBEAU J.-P., *La responsabilité des dirigeants de société*, Waterloo, Wolters Kluwer, 2016, p. 106.
- ◆ KILESSE A., « L’indépendance du commissaire à la lumière de la loi Corporate governance », *Rev. prat. soc.*, 2003, p. 51.
- ◆ KILESTE P. et CALUWAERTS M., « La responsabilité du réviseur d’entreprises, notamment en cas de fraude », in *La Révision des Comptes annuels et des comptes consolidés*, Mys&Breesch, 1995, pp. 207, 231.
- ◆ KUTY F., *Principes généraux du droit pénal belge – T. II : l’infraction pénale*, Bruxelles, Larcier, 2020, p. 104.
- ◆ MAES J.-P. et HULLE K., *De hervorming van het bedrijfsrevisoraat en de organisatie van het accountantsberoep*, Anvers, Kluwer, 1985, p. 83.
- ◆ MASSET A., « La responsabilité pénale dans l’entreprise », in *Droit des sociétés commerciales*, Diegem, Kluwer, 1998, p. 841.
- ◆ MASSET A., « Faux en écriture », in *Droit pénal et procédure pénale*, Malines, Wolters Kluwer, 2024, pp. 292-294, 303.
- ◆ MÉLOTTE C., « La responsabilité des professions comptables », in *Responsabilités. Traité théorique et pratique* (sous la dir. de J. FAGNART), liv. 28^{quater}, vol. 1, Liège, Kluwer, 2008, pp. 12-37.

- ◆ MÉLOTTE C., « La responsabilité des professions comptables », in *Responsabilités. Traité théorique et pratique* (sous la dir. de FAGNART J.), liv. 28quinquies, vol. 2, Liège, Kluwer, 2008, pp. 9-54.
- ◆ MOURLON BEERNAERT F. et ARNOLDY M., « Art. 3:97 C.S.A. », in *Commentaire systématique du Code des sociétés et des associations*, Waterloo, Wolters Kluwer, 2023, p. 45.
- ◆ OLIVIER H., « Nouveau régime de contrôle et fonctions du commissaire », *Ann. Dr. Lg.*, 1985, p. 54.
- ◆ OLIVIER H., « La profession des réviseurs d'entreprises et son organisation », *Rev. b. Sc. Comm.*, 1986, p. 63.
- ◆ OLIVIER H., « La fraude et le réviseur d'entreprises », Conférence Skyroom du 9 février 1995, p. 7.
- ◆ PHEIJFFER M., « Jaarrekeningfraude : voordat je gaat trouwen, eerst naar de kapper », in *Meervoudige fraude*, Diegem, Kluwer, 2010, p. 89.
- ◆ PIERCE P., « La certification des comptes consolidés », in *La révision des comptes annuels et des comptes consolidés*, Bruxelles, Bruylant, 2000, p. 166.
- ◆ RENIER K., « De strafrechtelijke aansprakelijkheid van de bedrijfsrevisor en de commissaris in het WVV », in *Ondernemingsstrafrecht* (sous la dir. de J. ROZIE), Anvers, Boom Juridisch, 2023, pp. 140-141.
- ◆ RIJCKAERT O., « Conseil d'entreprise », in *Le conseil d'entreprise et le C.P.P.T.*, Malines, Wolters Kluwer, 2024, pp. 376-384.
- ◆ RONSE J., « Marginale Toetsing in het privaatrecht », *T.P.R.*, 1977, p. 207.
- ◆ SZAFRAN D., « La responsabilité des réviseurs d'entreprises », in *La responsabilité des dirigeants de sociétés, associations et fondations* (sous la dir. de J. HENRI), Bruxelles, Larcier, 2022, pp. 174-196.
- ◆ TILLEMANN B., *Le statut du commissaire*, Bruxelles, la Charte, 2007, p. 78.
- ◆ THIRION N. et BALESTRA C., « La responsabilité civile du commissaire », in *La responsabilité civile, pénale et disciplinaire du réviseur d'entreprises*, Bruxelles, la Charte, 2003, p. 17.

- ◆ VAN BAVEL H., « De wet van 4 mei 1999 tot invoering van de strafrechtelijke verantwoordelijkheid van rechtspersonen », *A.J.T.*, 1999-2000, p. 214.
- ◆ VAN BUGGENHOUT C., « Le commissaire réviseur et la discontinuité », in *Sources de responsabilité des réviseurs d'entreprises*, Études IRE, Droit, 1996, p. 39.
- ◆ VAN COUTER Y. et VANBRABANT B., « Lernout & Hauspie : License to bill », *I.R.D.I.*, 2011, pp. 81-101.
- ◆ VANDERSTAPPEN E., « Exceptions au secret professionnel », in *Le secret professionnel du réviseur d'entreprises. Notions, exceptions, secret partagé, contexte international, cas d'application et enquête pénale*, Bruxelles, la Charte, 2009, p. 37.
- ◆ VAN GYSEGEM J., « Le S et le G des critères ESG à l'aune de la nouvelle directive européenne relative aux normes d'information en matière de durabilité », *Ors.*, 2024, pp. 2-15.
- ◆ VAN OMMESLAGHE P., « La responsabilité des professionnels de la comptabilité et de la révision comptable », *Rev. b. Comptabilité et de l'information*, 31 mars 1981, pp. 3-9.
- ◆ VAN RYN J. et DIEUX X., « La responsabilité civile des administrateurs ou gérants d'une personne à l'égard des tiers, Observations complémentaires », *Rev. prat. soc.*, 1989, p. 93.

