

in « *L'entreprise, le chiffre et le droit* », éditeurs J.G. Degos et S. Trébuq, Bordeaux (2005), pp. 197-207.

Mythe et réalité des relations entre les experts-comptables et les avocats : La guerre du chiffre et du droit a eu lieu

Maxime DELHOMME

Avocat du Conseil supérieur de l'Ordre des Experts comptables
Société d'avocats Delhomme Brégou et associés
134, avenue Victor Hugo 75116 Paris
mdelhomme@avocat-paris.com

Introduction

Les avocats plaidaient et les comptables comptaient, les seconds, plus près des marchands dont les premiers se tenaient à distance. La révolution industrielle du 19^{ème} n'ayant été possible que par l'instauration d'instruments juridiques nouveaux ¹ sont apparus entre le notariat, ange gardien du patrimoine, et l'avocat plaçant, sur les conséquences des atteintes à ce patrimoine, des juristes qui, eux, organisaient les nouvelles conditions de la création et de la gestion de ce patrimoine, notamment sous forme sociale.

L'essor consécutif d'une fiscalité complexe a fourni par la suite tant à ces juristes qu'aux comptables un rôle de plus en plus important qu'ils se partageaient.

L'Etat, pour assurer sa quiétude quant à l'établissement de l'assiette fiscale, formalisera alors une profession comptable libérale connue aujourd'hui sous le titre d'expert-comptable.

1 - L'instauration de la profession d'expert-comptable

La réglementation reprise en 1945 dans une ordonnance législative instaurait pour cette profession exerçant à titre libéral un monopole sur la tenue et l'établissement des comptes des entreprises ².

Les travaux d'organisation, d'analyse et de rapport ³ ou ceux effectués auprès des particuliers restaient donc accessibles à d'autres professionnels qui, quelquefois, empiétaient, d'où un contentieux régulier qui alimentera certains désirs de revanche lorsque, plus tard, l'évolution de la législation semblera en permettre l'éclosion.

¹ Ripert, « Aspects juridiques du capitalisme moderne », LGDJ 1951

² Ordonnance du 19 septembre 1945, n°452138 J.O. 21 et rectific. 30 septembre et 31 décembre 1945, protection du titre et des activités à l'article 20 visant les deux premiers alinéas de l'article 2

³ Alinéas 3 et 4 de l'article 2

L'activité définie dès 1945 pour cette profession dépasse sensiblement les seuls travaux de comptabilité proprement dits et dès lors, l'expert-comptable ne saurait être réduit à un simple comptable.

1.1. L'activité juridique accessoire dans l'ordonnance de 1945

La définition législative de la profession comptable comportait dès son origine une particularité : celle de prévoir la possibilité d'effectuer à titre accessoire des travaux au delà du champ des missions principales ayant trait, elles, à la comptabilité.

Il était notamment prévu, pour ce qui nous intéresse ici, que les experts-comptables puissent effectuer des travaux juridiques.

A l'époque, il ne s'agissait pas de procurer ou de limiter un empiètement sur des domaines réservés à d'autres puisque personne n'était en droit de revendiquer à ce sujet ou n'avait la puissance sociale pour le faire.

Et l'exigence que ces travaux ne soient qu'accessoires n'était donc pas une protection de concurrents comme cela peut être ressenti aujourd'hui.

Il s'agissait simplement d'assurer une sécurité (c'est le propre des législations), en premier lieu pour la clientèle qui venait voir le titulaire d'un titre énonçant une spécialité et qui devait avoir la certitude que celle-ci ne serait pas négligée ; mais aussi d'assurer en second lieu une sécurité pour le professionnel lui-même afin de lui éviter d'éventuelles causes d'erreur.

L'intelligence, c'est bien de ne pas dissocier ce qui est en fait intimement lié.

1.2. La condition d'activité accessoire : un impératif de sécurité

L'expert-comptable devant donc rester un professionnel compétent dans sa spécialité financière, la première condition est que ces travaux accessoires ne soient pas l'objet principal de son activité.

Puis, au regard de l'impératif de sécurité, la législation prévoyait alors, et prévoit toujours, deux situations distinctes :

- Soit le client est habituel et ses comptes sont donc connus, et alors les autres prestations sont naturellement accessoires sans aucune autre condition ou restriction,
- Soit le client est ponctuel et pour s'assurer que l'expert-comptable ne négligera pas l'examen de ses comptes, le législateur impose alors un lien direct entre ceux-ci et la prestation accessoire.

Cette législation est non seulement restée pérenne dans ses principes mais elle a même été élargie.

1.3. L'évolution

Entre 1945 et 1968, durant ce que l'on a appelé les Trente Glorieuses, la profession s'est développée en même temps que l'économie. Son soutien auprès des structures entrepreneuriales lui a fait acquérir maturité et statut social.

Ce statut a donc été modernisé en 1968 et, pour ce qui intéresse notre sujet, l'intervention était d'importance puisque alors qu'en 1945, l'activité juridique accessoire excluait expressément la rédaction d'actes⁴, cette prohibition fut supprimée⁵.

L'ordonnance modifiée dispose alors que peuvent être effectués « *tous travaux... d'ordre juridique* »^{6,7}, et donc les rédactions d'actes malgré ce que soutiendront postérieurement à la loi du 31 décembre 1990 ceux qui voudront exclure cette activité du champ d'exercice des experts-comptables.

Il y a d'autant moins d'ambiguïté possible que, si la liberté est de principe, la suppression d'une interdiction spécifique par le législateur rend cette liberté explicite et indiscutable.

Postérieurement à la loi de 1990 et suite au contentieux qui se développait, une loi de 1994 inclura les activités accessoires dans le champ de l'assurance obligatoire⁸.

Le législateur confirmait donc postérieurement à la loi de 1990 (qui sera examinée) que les activités accessoires, parmi lesquelles les activités juridiques, peuvent faire partie de l'ordinaire d'un cabinet d'expertise comptable.

Ensuite, toujours en conséquence des litiges intervenus, une ordonnance de 2004 est venue rajouter à l'article 22 dans la liste des missions accessoires, le « social », entre le juridique et le fiscal, et a surtout ajouté un cinquième alinéa à l'article 2 qui définit les missions principales, dont dépendent les travaux accessoires, en précisant : « *l'expert-comptable peut aussi accompagner la création d'entreprise sous tous ses aspects comptables ou à finalité économique et financière* »⁹.

⁴ Article 22, alinéa 5 (Rédaction originelle du 19 septembre 1945) : « *Il est interdit, notamment, aux membres de l'ordre et aux sociétés reconnues par lui, d'agir en tant qu'agents d'affaires, de rédiger des actes (...)* ».

⁵ Loi n°68-946 du 31 octobre 1968

⁶ Loi du 31 octobre 1968 dont l'article 13 modifie l'article 22

⁷ « *Est passée sous silence une autre modification qui, dans le débat actuel, revêt une importance symbolique particulière. C'est en effet la loi du 31 octobre 1968 qui introduit aussi dans l'article 22 de l'ordonnance le concept de travaux tel qu'il y figure maintenant et qui autorise la rédaction d'actes* » (Michel Germain, consultation du 30 décembre 1995 adressée à la Conférence des Bâtonniers, p. 4)

⁸ Loi du 8 août 1994 n°94-679 modifiant par son article 42 l'article 17 de l'ordonnance de 1945 obligeant à « garantir la responsabilité civile qu'ils peuvent encourir en raison des travaux et activités visés aux articles 2 et 22, ... »

⁹ Alinéa 5 de l'article 2 de l'ordonnance de 1945 modifiée par l'ordonnance du 25 mars 2004 n°2004-279

La combinaison des articles 2 et 22¹⁰ installait donc dès l'origine une possibilité non négligeable d'exercice du droit par les experts-comptables et cette législation a non seulement été constamment maintenue mais successivement consolidée.

Pourtant, elle va être violemment contestée.

2 - Les conseils juridiques

En même temps que se développait la profession d'expert-comptable, celle de conseil juridique se constituait et prenait une place d'autant plus importante qu'elle était ouverte aux juristes étrangers qui ont assuré, par contrecoup, l'essor de la place de Paris dans certains domaines comme l'arbitrage international.

A côté de ces activités prestigieuses, cette profession de conseil juridique, dont la réglementation tardive était suffisamment souple, avait su, grâce à son dynamisme et son réalisme, s'installer durablement après des entreprises sur l'ensemble du territoire.

Elle se trouvait dès lors en concurrence avec les experts-comptables puis progressivement avec les avocats quand ceux-ci ont commencé à prendre pied dans ce qui va alors s'appeler le droit des affaires.

S'il n'y avait pas de contentieux déclaré avec les avocats, il n'en était pas de même avec les experts-comptables, d'abord autour de la comptabilité en elle-même puis inversement (et vainement) sur la rédaction d'actes juridiques.

3 - La fusion entre avocats et conseils juridiques

La fusion était attirante pour les conseils juridiques en ce qu'elle faisait miroiter, par un nouveau statut, la possibilité d'affirmer un périmètre d'activité alors que, jusque là, les chambres syndicales avaient été déclarées irrecevables à entreprendre le débat¹¹.

De leur côté les avocats ne dissipaient pas l'incertitude, d'autant plus qu'ils aspiraient à obtenir des missions plus récurrentes que leurs habituelles activités judiciaires.

Il en allait du développement naissant de cabinets importants et aussi de la patrimonialisation de leurs activités.

Le législateur avait été dûment averti des difficultés par le Conseil de la Concurrence^{12 13} :

¹⁰ « Ils peuvent également donner des consultations, effectuer toutes études et **tous travaux** d'ordre statistique, économique, administratif, **juridique, social ou fiscal**, et apporter leurs avis devant toute autorité ou organisme public ou privé qui les y autorise mais **sans pouvoir en faire l'objet principal de leur activité et seulement s'il s'agit d'entreprises dans lesquelles ils assurent des missions d'ordre comptable de caractère permanent ou habituel ou dans la mesure où lesdites consultations, études, travaux ou avis, sont directement liés aux travaux comptables dont ils sont chargés.** » (article 22 alinéa 5 dans sa version actuelle postérieurement à la modification par l'ordonnance n°2004-279)

¹¹ Cass. Crim. 20 février 1989, Bulletin n°80 page 213

¹² Avis 90-A-01, Bulletin officiel du 22 février 1990

¹³ Réitération dans l'avis n°97-A-12, Bulletin officiel du 18 novembre 1997

« Au terme de cet examen, le Conseil observe que le souci de garantir la qualité des prestations offertes sur le marché considéré peut être satisfait par la fusion des professions d'avocat et de conseil juridique, combinée avec la réglementation de l'usage du titre correspondant, **sans qu'il y ait lieu pour autant d'y ajouter des mesures limitant la concurrence** dans des conditions qui paraissent excessives par rapport au but poursuivi.

Au surplus, la protection de l'usager pourrait être **complétée par des dispositions** qui n'ont **pas** de caractère **anticoncurrentiel** et qui n'impliquent **nullement** l'institution **d'un monopole,...** »

« Le Conseil relève, au plan des principes présidant à la réglementation de l'exercice du droit, ..., le double souci de **garantir la qualité** des prestations fournies au consommateur tout en **maintenant un système ouvert**. Pas plus aujourd'hui qu'à l'époque, il n'est question d'organiser **un quelconque monopole** sur ce marché, **au profit de telle ou telle profession.** »

Il a donc modifié son projet initial et a clairement essayé d'empêcher le conflit de naître ¹⁴ :

« Je confirme que le projet **ne porte atteinte en aucune manière** aux possibilités offertes **aux experts comptables**, par le statut de 1945, de fournir des **prestations juridiques** liées à leur activité principale. »

« Comme il n'est **pas question de modifier non plus le statut de 1945 des experts comptables**. Nous sommes en train de créer une nouvelle profession, et **non de modifier le statut de ces professionnels.** »

Mais, dès lors que le législateur réglementait l'exercice du droit pour faire cesser l'insécurité née du fait de l'activité juridique de certaines officines sans aucune qualification ni assurance, il donnait sinon un texte, en tous cas un prétexte pour ceux qui voulaient un monopole.

4 - Les lois de 1990 et de 1997

En dehors des conditions de probité nécessaires, l'article 54 de la loi du 31 décembre 1990 prévoit une prohibition pour quiconque d'effectuer, « à titre habituel et rémunéré » :

« des consultations juridiques ou rédiger des **actes sous seing privé, pour autrui** » (ce qui laisse en dehors du champ de la restriction une partie des activités juridiques, d'information, de rédaction d'actes déclaratifs, etc.)¹⁵,

¹⁴ Réponse de Monsieur le Garde des Sceaux – Deb. Ass. Nat. ; 3^{ème} séance du 15 juin 1990, p. 2585
Monsieur le Garde des Sceaux – idem – p. 2587

¹⁵ « De même, si l'intimé ne conteste pas avoir adressé à ses clients des modèles types d'actes ou de documents juridiques, tels que des modèles de contrats de travail ou de lettres de licenciement, **il ne peut pas lui être reproché à ce sujet une faute** – la violation de l'article 54 de ladite loi – dans la mesure où l'appelant, s'il considère que le service rendu est **substantiellement équivalent à celui résultant de la rédaction d'un acte sur mesure**, estime néanmoins qu'un tel acte est sans doute moins adapté aux besoins de la clientèle en raison du modèle général utilisé et reconnaît ainsi **qu'il ne peut s'agir de documents individualisés ou adaptés à une situation spécifique** » (CA Grenoble 17 septembre 1996, JCP 1997 Ed. E n° 42 p. 365, **débouté** de l'Ordre des Avocats au Barreau de

« s'il n'est titulaire d'une licence en droit ou s'il ne justifie, à défaut, d'une compétence juridique appropriée à la consultation et la rédaction d'actes en matière juridique qu'il est autorisé à pratiquer conformément aux articles 56 à 66. » (Aucune distinction n'est faite entre consultation et rédaction).

Sont alors autorisés, **sans distinction entre eux**, à exercer ces activités :

- article **56** : les avocats, notaires, etc., « *dans le cadre des activités définies par leurs statuts respectifs* »,
- article **59** : les professionnels **réglementés** « *dans les limites autorisées par la réglementation qui leur est applicable* » (donc, pour les experts-comptables, renvoi aux **conditions de l'ordonnance de 1945** qui reste applicable),
- article **60** : les professionnels non réglementés si cette activité juridique est un accessoire **nécessaire** à leur activité résultant d'une qualification professionnelle reconnue.

Le texte distingue donc entre les **professionnels** exerçant des activités non réglementées, et ceux exerçant des **activités réglementées**, pour lesquels la « **compétence juridique** » « *résulte des textes les régissant.* » (article 54 : 1^{er}, 2^{ème} et 3^{ème} alinéas).

Cette loi a ensuite été complétée par une **loi du 7 avril 1997**, précisant la compétence juridique appropriée au regard de l'article 54 reconnue aux experts-comptables ¹⁶, à l'occasion de laquelle le législateur a d'ailleurs rappelé que la loi de 1990 « *ne confère aucun monopole en la matière aux professions juridiques* » (J.O. Débat du 20 décembre 1996).

L'essentiel du débat se situe donc dans l'article 59 car il faut bien observer que la loi de 1990 est une loi générale qui renvoie par cet article au règlement spécifique à chaque profession :

"Les personnes exerçant une activité professionnelle réglementée peuvent, dans les limites autorisées par la réglementation qui leur est applicable, donner des consultations relevant de leur activité principale et rédiger des actes sous seing privé qui constituent l'accessoire direct de la prestation fournie."

Et donc en vertu de la règle *specialia generalibus derogant*, il est logique de ne s'intéresser qu'à l'article 22 de l'ordonnance de 1945 pour savoir comment doit s'interpréter la condition d'accessoire pour un expert-comptable.

La hiérarchie du texte impose de constater que la restriction générale à l'exercice du droit est écartée par la possession d'un diplôme de licence ou par l'appartenance à une profession réglementée, dès lors que sont respectées les conditions spécifiques à chacune de celles-ci.

Ainsi, il est clair qu'il n'a été instauré aucun monopole au profit des juristes, mais simplement une limitation d'exercice qui profite à toutes les professions réglementées.

Grenoble en son action à l'encontre de ACS, Lentin et autres, en précisant que le défendeur n'exercerait ni la profession d'expert-comptable ni aucune autre profession réglementée).

¹⁶ L 97-308, J.O. 8 avril 1997, dite loi Porcher - Voir R. Martin, JCP du 30 avril 1997.

Pourtant, il a semblé à certains qu'un monopole pouvait être revendiqué par déduction et surtout par le fait que l'article 66-3 de la loi de 1971 modifiée en 1990 permettait aux professions de juristes d'exercer « *les droits reconnus à la partie civile* ».

5 - Le contentieux

Le contentieux fut de deux types, d'une part certains clients imaginèrent résister à des demandes de paiement d'honoraires d'experts-comptables ou obtenir l'annulation d'actes qui ne leurs convenaient plus en excipant de l'incapacité juridique des experts-comptables à toute activité juridique.

Ce contentieux d'aubaine, fondé sur l'incapacité des experts-comptables à rédiger des actes juridiques ne fut pas accueilli :

« Que la loi du 31 décembre 1971 modifiée par la loi du 31 décembre 1990 ne confère à quiconque un monopole concernant les activités juridiques ; que son article 59 autorise au contraire “les personnes exerçant une activité professionnelle réglementée, dans les limites autorisées par la réglementation qui leur est applicable, à donner des consultations juridiques relevant de leur activité principale et à rédiger des actes sous seing privé qui constituent l'accessoire direct de la prestation fournie” ;

Que l'expert-comptable exerce une profession réglementée par l'ordonnance du 19 septembre 1945 et ses décrets d'application ; qu'il résulte de la combinaison des articles 2 et 22 de l'ordonnance et de l'article 59 de la loi susvisée que l'expert-comptable peut “donner des consultations et effectuer toutes études et tous travaux d'ordre statistique, économique, administratif, juridique ou fiscal” au profit soit de “clients auprès desquels il assure une mission permanente ou habituelle” “aux seules conditions que ces prestations relèvent de son activité principale” et demeurent une activité secondaire, soit de clients occasionnels sous réserve que les prestations soient “directement liées aux travaux comptables” dont il est chargé ;

*Qu'il en résulte que la société d'expertise comptable en cause était en droit en tant qu'expert-comptable de fournir à 80 cabinets de radiologie, ses clients permanents, des consultations et des travaux d'ordre économique, juridique, administratif ou fiscal, relevant de son **activité d'expert-comptable qui ne peut être cantonnée à de simples “travaux comptables”** lorsqu'il est demandé à l'expert-comptable, tenu d'une obligation de conseil elle-même source de responsabilité, de fournir à ses clients une assistance assidue à la gestion dans une optique de prévoyance du destin de leurs entreprises ».*¹⁷.

D'autre part, beaucoup plus médiatisés (notamment dans les gazettes judiciaires où les experts-comptables n'ont pas de latitude pour s'exprimer), les Ordres d'avocats, sous l'égide de la Conférence des Bâtonniers, donc à l'exception notable de celui de Paris, ont organisé un contentieux plus général au nom de la nouvelle profession.

C'était aussi une façon de l'unifier.

¹⁷ Ca Paris 5^{ème} chambre B, 2 mai 1997, JCP Ed. E 1997, n°728, p. 252 ; bull. Joly 1997, p. 783, § 228 in « La Responsabilité pénale de l'expert-comptable », Maxime Delhomme, Ed. Joly 1998, page 88

Le trouble fut certain chez ceux qui, dans les deux professions, avaient des habitudes et des relations de travail usuelles sans réelle difficulté.

Mais peu de voies dissonantes s'exprimèrent chez les avocats qui pensèrent quand même obtenir finalement un gain, ne serait-ce que d'auto-censure, de la part des experts-comptables.

Et ceux-ci durent ravalier leur amertume.

Il y a eu dans ce contentieux deux problèmes emmêlés : l'interprétation des textes et la question probatoire.

Pour ne pas traiter du second, car il est difficile de prouver que les experts-comptables n'ont pas respecté l'application de la condition d'activité accessoire, en elle-même difficile à définir, les plaideurs, dans leurs citations directes et assignations, ont pris le parti de dénier toute possibilité aux experts-comptables de rédiger des actes juridiques.

Notons qu'il est déjà difficile de savoir ce qu'il faut entendre par rédaction d'actes juridiques : le secrétariat des sociétés (approbation de comptes, etc.) pose notamment un problème réel de qualification, alors qu'il s'agit de la seule activité réellement récurrente.

D'ailleurs la Cour de Cassation, dans un des rares litiges¹⁸ ne concernant pas un expert-comptable, a eu une vision plutôt large de la liberté d'adresser, contre rémunération, des modèles d'actes, fussent-ils complétés¹⁹.

A l'encontre des experts-comptables, la théorie soutenue fut principalement de dire, à partir de publications d'annonces légales, qu'ils se livraient à une activité juridique importante, et que celle-ci ne pouvait jamais être l'accessoire d'une activité comptable car l'acte juridique serait toujours à la fois le plus essentiel et le premier²⁰.

Autrement dit, selon cette thèse, la comptabilité étant toujours postérieure, elle n'était que la conséquence du droit qui ne pouvait jamais lui être accessoire.

La création de sociétés paraissait à ces plaideurs le meilleur exemple, si ce n'est de la primauté du juriste, au moins de l'antériorité de son intervention.

Cette approche assez radicale posait à l'évidence un premier problème quant à la cécité prêtée au législateur qui avait maintenu la possibilité d'exercice pour les experts-comptables.

¹⁸ Selon la thèse d'Anne Audran sur le sujet, l'essentiel des contentieux a concerné exclusivement les experts-comptables (« Le périmètre du droit », dir. L. Lorvellec, thèse, 2000, Nantes, 582 p.).

¹⁹ « *De même, si l'intimé ne conteste pas avoir adressé à ses clients des modèles types d'actes ou de documents juridiques, tels que des modèles de contrats de travail ou de lettres de licenciement, il ne peut pas lui être reproché à ce sujet une faute – la violation de l'article 54 de ladite loi – dans la mesure où l'appelant, s'il considère que le service rendu est substantiellement équivalent à celui résultant de la rédaction d'un acte sur mesure, estime néanmoins qu'un tel acte est sans doute moins adapté aux besoins de la clientèle en raison du modèle général utilisé et reconnaît ainsi qu'il ne peut s'agir de documents individualisés ou adaptés à une situation spécifique* » (CA Grenoble 17 septembre 1996, JCP 1997 Ed. E n° 42 p. 365, **débouté** de l'Ordre des Avocats au Barreau de Grenoble en son action à l'encontre de ACS, Lentin et autres, en précisant que le défendeur n'exerçait ni la profession d'expert-comptable ni aucune autre profession réglementée).

²⁰ Selon la consultation fournie à la Conférence des Bâtonniers par Monsieur le Professeur Laurent Aynes le 30 novembre 1995.

Ensuite, c'était réduire la profession d'expert-comptable à celle de teneur de comptes et de façonnier de bilan, en oubliant le reste de son activité ²¹.

Mais de toute façon, même en prenant l'exemple des statuts de société, la théorie s'inversait aisément.

Sans tenir compte des cas où le client est déjà habituel au titre d'une entreprise individuelle ou d'une société mère dont il faudrait constituer la filiale ²², ce qui permettrait de dire que l'accessoire n'a même pas à être direct, il faut quand même revenir aux réalités.

Et elles sont simples : dans le domaine des affaires, il vaut mieux commencer par compter.

Pour une activité marchande on doit d'abord l'appréhender en chiffres avant que de choisir la forme sociale qui lui conviendra.

Donc la seule question ne peut qu'être de savoir si l'expert-comptable s'était bien livré à cet exercice préalable que son art et sa réglementation professionnelle exigent.

Il en résulte que ne peuvent pas être définis abstraitement, par nature, les actes qui pourraient être rédigés par un expert-comptable et les autres actes qui ne pourraient jamais l'être ²³.

Le contentieux ne peut pas être théorique, présumé, car la question n'est que d'exécution.

Une seule fois, en saisissant un juge d'instruction, un Ordre d'avocats s'est mis en condition de faire vérifier la réalité des circonstances d'application de la condition d'activité accessoire.

La relaxe qui s'en est suivie a permis de s'apercevoir que la suspicion à l'encontre des experts-comptables était malvenue ²⁴.

Cette procédure d'instruction levait aussi une autre difficulté non négligeable, à savoir que les conditions de levée du secret professionnel auquel sont astreints les experts-comptables par l'article 21 de l'ordonnance de 1945 ²⁵ ne sont pas réunies en cas de simple assignation civile ou de citation directe correctionnelle ²⁶.

²¹ Actuellement, les alinéas 3, 4 et 5 de l'article 2 de l'ordonnance.

²² B. Bouloc, « La délicate frontière de la rédaction d'actes juridiques à titre autonome ou à titre accessoire », note sous Cass. crim., 23 mars 1999, Revue sociétés, octobre-décembre 1999, p.861.

²³ L'absence de nomenclature possible avait été mise en avant par l'Avocat Général Denys Millet (publié dans SIC n°159, janvier 1998, ce qui avait conduit à une relaxe par la Cour de Paris, cour de renvoi après Douai, CA Paris, 9^{ème} chambre, 11 décembre 1997, Dalloz 1998, p.171, note Terré)

²⁴ Tribunal Correctionnel de Draguignan, 9 mars 1998, décision définitive, in « La responsabilité pénale de l'expert-comptable », Maxime Delhomme, Ed. Joly 1998, p.89

²⁵ Le secret professionnel de l'expert-comptable, Petites Affiches, 25 septembre 2000, n°91, p.49

²⁶ Ne sont en effet prévus que : « les cas d'information ouverte contre... ou de poursuite engagée à leur encontre par les pouvoirs publics ou dans les actions intentées devant les chambres de discipline de l'Ordre ».

Ce qui permet de rappeler que les experts-comptables exerçant une profession réglementée, il est toujours possible, en cas de doute sur la licéité des activités, de saisir leur Ordre plutôt que les juridictions

Dans une affaire initiée à Lille et dans laquelle la Chambre criminelle de la Cour de Cassation a par deux fois désavoué les relaxes ²⁷ des juges du fond, il a pu être pensé que c'était aux experts-comptables cités de prouver qu'ils avaient rempli les conditions d'exercice accessoire, un peu comme s'il s'agissait d'un fait justificatif ²⁸.

Mais cette déduction était inappropriée car il n'y a pas de prohibition générale de rédiger des actes, dès lors qu'il n'y a pas de monopole.

Et il n'y a donc pas à se justifier d'exercer ce qui est autorisé.

La preuve d'une illicéité est donc à la charge de l'accusation qui doit établir au moins des indices que des experts-comptables n'auraient pas exercé conformément à leurs règles professionnelles, le principe ne peut pas être inversé en leur demandant de prouver leur parfaite innocence.

D'ailleurs dans cette même affaire d'origine lilloise, la troisième Cour d'appel, croyant devoir établir une nomenclature des actes en stigmatisant ceux pour lesquels les experts-comptables auraient à prouver la légitimité de leurs travaux, s'est vu à son tour casser pour avoir ainsi statué « *de manière abstraite sans s'expliquer sur les éléments de fait lui permettant d'énoncer que les actes sous seing privé en cause ne pouvaient constituer l'accessoire direct des prestations fournies par les prévenus* » ²⁹.

Ainsi, selon les principes généraux du droit de la preuve, il n'y a pas en l'espèce à présumer un délit lorsqu'un expert-comptable, comme toute personne, use de la liberté qui lui est laissée par la loi.

La Cour de cassation, dans son rapport annuel 2002, s'est d'ailleurs expliquée sur la position de principe de la Chambre criminelle dans cette espèce :

« *Cet arrêt implique l'abandon de la position de principe adoptée par la Chambre criminelle, dans son arrêt du 23 mars 1999, qui avait dénié de manière générale aux experts-comptables compétence à l'effet de rédiger des actes de constitution de société.* » ³⁰.

Donc ce qui importe, ce n'est pas l'analyse des actes juridiques en eux-mêmes mais principalement l'analyse de l'existence de « **prestations comptables** » principales telles que prévues à l'article 2 de l'ordonnance.

Or **ce n'était pas là le procès voulu** et fait par les Ordres d'avocats, puisque ce qu'ils entendaient précisément refuser, c'était un partage.

De fait, l'Ordre du Barreau de Lille et les cinq syndicats d'avocats **se sont** purement et simplement **désistés** devant la Cour de renvoi.

²⁷ Dont celle de la Cour de Paris de 1997 précitée

²⁸ Cass. Crim. 23 mars 1999, Dalloz 1999, Jur. p.473, note J. H. Robert

²⁹ Cass. Crim. 11 avril 2002, Bulletin criminel n°88, Droit pénal 2002, commentaire 72, observations J. H. Robert

³⁰ Cour de cassation, Rapport 2002, *La responsabilité*, La documentation Française, Paris, 2003, p.529 à 531, sur l'arrêt Cass. Crim. du 11 avril 2002

Mais curieusement, les mêmes syndicats et la même Conférence des Bâtonniers continuent le contentieux après une Cassation d'un arrêt rendu en matière civile par la Cour de Chambéry qui, il est vrai, était en faveur des experts-comptables³¹

6 - Conclusion, peut-être temporaire

Si la guerre du chiffre et du droit a déjà bien eu lieu, elle n'est peut-être pas finie car sporadiquement elle reprend, tant les mythes survivent au démenti de la réalité.

Il ne s'agit pas ici que de vanité, même si les complexes de supériorité ou d'infériorité et les besoins d'affirmation sociale sont importants, le vrai débat est d'argent.

Mais il est aussi de savoir s'il est réellement possible de réglementer toutes les activités.

Ici le législateur a été prudent et pourtant la lutte corporatiste a été d'une violence certaine surtout pour les professionnels traînés en correctionnelle pour des besoins qui n'étaient pas d'intérêt général puisqu'ils furent tous finalement relaxés.

L'exercice d'une profession libérale est une liberté publique fondamentale³².

Et si les professions libérales apportent beaucoup, elles ne doivent pas oublier qu'à vouloir se constituer des périmètres d'activité trop protégés, au détriment de cette nouvelle liberté que l'on appelle la concurrence, elles obéreront définitivement leur sort.

³¹ Cass. 1^{ère} civ. 4 février 2003, Bulletin civil I n°36, Rev. Fr. de Compta. Mai 2003 n°355, page 12, commentaire S. Prigent

³² Voir D. FERRIER, *La liberté du commerce et de l'industrie*, in « Liberté et droits fondamentaux » (chapitre 5, section 3, p. 667 à 680), Dalloz, 7^{ème} éd., 2001.