

UNIVERSITÉ CATHOLIQUE DE LOUVAIN
CENTRE D'ÉTUDES JEAN RENAULD

LE NOUVEAU VISAGE DU CONTRÔLE DES COMPTES ET DU RÉVISORAT D'ENTREPRISES

APRÈS LA DIRECTIVE 2006/43
ET SA TRANPOSITION EN DROIT BELGE

Sous la coordination de Michel De Wolf

Avec des contributions de

Yves De Cordt, Michel De Wolf, Patrick De Wolf, Hugues Fronville, André
Killesse, Thierry Lhoest, Henri Olivier, Robert Peirce et David Szafran

Journée d'études du vendredi 21 septembre 2007

collection du Centre d'études Jean Renauld, volume 14

EXTRAIT

BRUYLANT, Bruxelles

ACADEMIA-BRUYLANT, Louvain-la-Neuve

2007

LES RESPONSABILITÉS DE L'ORGANE DE GESTION ET DU COMMISSAIRE

PAR

PATRICK DE WOLF *

MAÎTRE DE CONFÉRENCES À L'UCL
AVOCAT

I. – INTRODUCTION

1. La réforme du révisorat de 1985 fut l'occasion pour Mr Van Uytvanck de dissertar sur les relations entre la gestion et le contrôle dans une grande entreprise. Il décrivit les organes de gestion et de contrôle dans une perspective dynamique, de dialogue et de conflits, car il y a, disait-il, coexistence de responsabilités et de compétences : *«Le premier établit les comptes et rend compte de sa gestion. Le second contrôle les comptes et la situation financière de la société et fait rapport sur la qualité de ces comptes et de cette situation financière, avec obligation le cas échéant de formuler réserves et objections. Il fait en outre rapport sur le rapport de gestion du premier»* (314).

Aux administrateurs qui composent l'organe de gestion, il incombe en effet de dresser chaque année un inventaire et d'établir les comptes annuels et de les soumettre à l'approbation de l'assemblée générale dans les six mois de la clôture de l'exercice (art. 92, §1^{er} (315)). Ils établissent en outre, dans les grandes sociétés, un rapport dans lequel ils rendent compte de leur gestion (art. 95). L'organe de gestion remet aux commissaires les pièces qui doivent leur permettre d'établir leur rapport de contrôle (art. 143).

Les commissaires ont la charge du contrôle dans les sociétés de la situation financière, des comptes annuels et de la régularité au

* Nos remerciements s'adressent à Fabian Tchékémian pour sa collaboration.

(314) J. VAN UYTVANCK, «Libres propos sur les relations entre la gestion et le contrôle dans la grande entreprise», *Ann. Fac. Dr.*, Liège, 1985, n° 1, p. 75.

(315) Les articles cités sans autre référence sont des articles du Code des sociétés.

regard du Code des sociétés et des statuts, des opérations à constater dans les comptes annuels (art. 142) et doivent rédiger un rapport de contrôle (art. 143).

A la différenciation nette des fonctions, correspond pour chacun de ces deux organes des préoccupations et des objectifs différents gravitant, pour les administrateurs, essentiellement autour des *intérêts particuliers de leur entreprise*, et pour les commissaires, le centre de gravité se situera du côté de *l'objectivité non engagée*, c'est-à-dire de l'intérêt général. Et l'auteur cité d'ajouter que *l'administrateur est nécessairement engagé et le réviseur nécessairement indépendant et l'administrateur pensera «entreprise», le commissaire pensera «norme»* (316). Les rôles et les compétences sont désormais distinctement répartis et ce dans un mouvement de polarisation voulue par les réformes successives du contrôle des sociétés. Ces réformes (317), engagées dès après la seconde guerre mondiale, sont marquées par le souci de professionnaliser le contrôle, d'asseoir la mission légale confiée aux commissaires, de garantir leur indépendance et, plus récemment, de veiller à la pérennité de la profession par l'instauration de limites à la responsabilité des réviseurs.

Enfin, au nom du principe d'indépendance du commissaire, l'exercice de ses fonctions est rendu incompatible avec d'autres fonctions, notamment de gestion, pendant ou après son mandat. La loi du 2 août 2002 dite de *corporate governance* a précisé l'interdiction faite au commissaire d'accepter, même au terme de son mandat, certaines fonctions ou missions de nature à mettre en cause l'exercice de sa fonction. Le nouvel article 133, al. 3, entré en vigueur le 1^{er} octobre 2003, interdit aux commissaires, jusqu'au terme d'une période deux ans prenant cours à la date de cessation de leurs fonctions, d'accepter un mandat d'administrateur, de gérant ou toute autre fonction auprès de la société qui est soumise à leur contrôle, ou auprès d'une société liée à celle-ci au sens de l'article 11. Cette interdiction est assortie d'une sanction pénale (art. 170, 1^o) (318).

(316) J. VAN UYTVANCK, «Libres propos sur les relations entre la gestion et le contrôle dans la grande entreprise», *op. cit.*, p. 80.

(317) Pour un historique de la fonction de contrôle, cons. Ph COLLE et P. DE WOLF, «La protection financière des tiers, moyens de contrôle et d'actions», *rapport aux Journées Juridiques Jean Dabin*, Louvain-La-Neuve, 1992, pp. 11 et s.

(318) M. DE WOLF, «Le contrôle des comptes annuels et consolidés : du corset belge à la libéralisation européenne», *Évolutions et perspectives du droit des sociétés anno 2006*, Bruylant, 2006 pp. 424-425.

2. Le fonctionnement de l'organe de gestion n'a pas non plus été épargné par les réformes, s'enchaînant depuis la loi du 6 mars 1973 adaptant notre droit à la première directive communautaire en matière de sociétés commerciales, jusqu'à la loi précitée du 2 août 2002. Entre autres innovations, la loi dite de *corporate governance* a intégré dans le Code des sociétés le comité de direction, organe de gestion et de représentation facultatif consacrant ainsi la possibilité d'une organisation dualiste de la gestion (art. 524*bis* et 524*ter*) ainsi que les comités consultatifs au sein du conseil d'administration, aussi facultatifs (art. 522, §1^{er}, *in fine*). Les règles de *soft law* des codes *Lippens* et *Buysse* se superposent aux règles légales avec le même objectif d'accroître l'efficacité des structures.

3. La matière spécifique de la responsabilité des organes contraste avec ce qui précède : c'est ici la stabilité des textes de base et la symétrie des solutions qui interpellent au premier abord.

Le régime de base de la responsabilité des administrateurs est en effet réglé par des textes à la stabilité marmoréenne, pratiquement inchangés depuis la première codification du droit des sociétés en 1873 (art. 527 et 528), même s'ils ont donné lieu à une jurisprudence importante de la Cour de cassation (319). Des régimes particuliers s'y ajoutent en matière fiscale, sociale et d'entreprises en difficulté.

Longtemps soumise aux règles du mandat, la responsabilité des commissaires (art. 140) n'a pas subi de modification majeure depuis la grande réforme de 1985, si ce n'est l'instauration d'une limite à celle-ci (art. 9*bis* de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des réviseurs d'entreprises, modifié par la loi du 23 décembre 2005, portant disposition diverses).

La symétrie des solutions se dégage des trois régimes légaux de responsabilité ayant vocation à s'appliquer aux organes de gestion et de contrôle :

- une responsabilité individuelle à l'égard de la société pour faute commise dans l'exercice de sa fonction par le membre de l'organe (art. 140, al. 1^{er} pour le commissaire et art. 527 pour l'administrateur);

(319) Comp. les articles 527 et 528 avec l'article 62 L.C.S.C. et avec l'article 52 de la loi du 18 mai 1873. Bien que s'appliquant aussi aux membres du comité de direction et aux délégués à la gestion journalière, nous ne mentionnerons ci-après, pour la facilité, que les seuls administrateurs.

- une responsabilité solidaire à l'égard tant de la société que des tiers pour les dommages résultant d'infractions au Code des sociétés ou aux statuts (art. 140, al.2 pour le commissaire et art. 528 pour les administrateurs);
- une responsabilité à l'égard de la société et des tiers, pour tout manquement aux obligations de prudence et de diligence qui s'imposent à tous en vertu des articles 1382 et 1383 du Code civil.

4. Les régimes de responsabilité des administrateurs et des commissaires seront successivement examinés ci-après.

II. – LA RESPONSABILITÉ DES ADMINISTRATEURS

1. – *La responsabilité à l'égard de la société*

5. Le code établit une distinction entre la faute de gestion, d'une part, et la violation du code et statuts, d'autre part :

«Les administrateurs sont responsables, conformément au droit commun, de l'exécution du mandat qu'ils ont reçu et des fautes commises dans leur gestion» (art. 527).

«Ils sont solidairement responsables, soit envers la société, soit envers les tiers, de tous dommages et intérêts résultant d'infractions aux dispositions du présent titre, ou des statuts sociaux.

«L'alinéa 1^{er} est également applicable aux membres du comité de direction.

«En ce qui concerne les infractions auxquelles ils n'ont pas pris part, les administrateurs et les membres du comité de direction ne sont déchargés de la responsabilité visée aux alinéas 1^{er} et 2 que si aucune faute ne leur est imputable et s'ils ont dénoncé ces infractions selon le cas, lors de la première assemblée générale ou lors de première séance du conseil d'administration suivant le moment où ils en ont eu connaissance» (art. 528).

1.1. *La faute de gestion – définitions – appréciation*

6. La simple faute de gestion est celle qui est commise dans l'exécution du mandat et qui consiste *«dans tout manquement à l'obligation que les administrateurs ont de gérer (...) en bon père de famille, c'est-à-dire en apportant à cette gestion tous les soins, toute la diligence avec lesquels un chef de famille est censé administrer le patrimoine familial»* (320) La compétence spécifique qu'on peut attendre

(320) *Etude sur la question de l'action sociale et de l'action individuelle des actionnaires dans les sociétés anonymes*, Centre d'étude des sociétés anonymes, Bruxelles, 1937, p. 24.

d'un administrateur implique l'application de critères plus rigoureux dans l'appréciation de ses fautes de gestion (321). L'incompétence de l'administrateur n'est donc pas exonératoire (322).

Les faits positifs de même que l'omission, la négligence, l'abstention ou la passivité seront appréciés souverainement par le juge en se rapportant aux usages (323), au temps et aux circonstances dans lesquelles ces actes ont été accomplis.

Parmi les fautes de gestion, citons : les fautes de surveillance, l'absence de contrôle du personnel choisi, le défaut notoire de discernement dans la désignation du personnel ou du délégué à la gestion journalière, l'imprudence dans le placement de valeurs commerciales, les omissions de tout genre, telles que l'abstention d'actes conservatoires, l'absence de renouvellement d'inscriptions hypothécaires, l'omission de contracter assurance pour des immeubles, le manque de vigilance dans les recouvrements, l'octroi de crédits sans vérification suffisante de la solvabilité des débiteurs, le non recouvrement des versements à effectuer sur les actions, l'absentéisme au conseil d'administration, la surveillance insuffisante du délégué à la gestion journalière, le défaut de demande d'un subside auquel la société a droit, le contrat conclu avec un entrepreneur non enregistré (324), etc...

7. L'appréciation de la faute *a posteriori* est bannie, de même que le comportement reproché à l'administrateur sera apprécié en fonction du comportement qu'aurait adopté une personne normalement prudente et diligente placée dans des circonstances analogues (325). Cette application, par le juge, des règles du contrôle marginal est importante dans les cas complexes, pouvant donner lieu à des procès souvent tendancieux, par exemple de la part d'actionnaires minoritaires (326).

(321) Liège, 1^{er} décembre 1969, *R.P.S.*, 1971, p. 281.

(322) Pour le Professeur GEENS, c'est le régime commun de la responsabilité du professionnel à l'égard de son client qui est ici applicable. K. GEENS, «Aansprakelijkheid van bestuurders en zaakvoerders in kort bestek», in *Le risque entrepreneurial – Actualités en matière de responsabilité des sociétés et de leurs dirigeants*, Bruxelles, VBO-FEB, p. 11.

(323) Les recommandations émises en matière de bonne gouvernance par les Codes Lippens et Buysse (www.corporategovernancecommittee.be et www.corporategovernance.be) ne constituent pas des règles obligatoires mais leur application, souhaitée par les auteurs des codes, pourrait avoir pour effet de les promouvoir au rang d'usages et, partant, devenir source de responsabilité.

(324) Trib. Com. Leuven, 9 janvier 1990, *T.R.V.*, 1990, p. 459.

(325) Liège, 29 octobre 1991, *R.P.S.*, 1992, p. 120.

(326) En ce sens, à propos de la poursuite d'une activité déficitaire, X. DIEUX, «La responsabilité civile des administrateurs ou gérants d'une personne morale à l'égard des tiers : une révolution de velours», *Mélanges John Kirkpatrick*, Bruxelles, Bruylant, 2004, pp. 226-228, n° II.

La faute sera aussi appréciée à l'aune de l'intérêt social conçu de manière plus ou moins extensive (327).

8. La responsabilité de l'administrateur qui a commis une faute de gestion est individuelle mais elle peut être solidaire ou *in solidum* dans le cas de fautes communes (pour laquelle différentes personnes ont concouru consciemment à la réalisation d'un fait générateur du dommage) ou concurrentes (lorsque sans la faute commise par une personne, les fautes commises par les autres n'auraient pas suffi à occasionner le dommage). Le juge sera attentif à vérifier quel dommage a été causé par quelle faute; une faute de gestion peut avoir ainsi causé un dommage précis sans être nécessairement en lien de causalité avec la faillite subséquente (328).

L'application des règles du mandat a un effet sur l'appréciation de la faute de l'administrateur, appréciée moins rigoureusement à l'égard de celui dont le mandat est gratuit, qu'à l'encontre de celui qui reçoit un salaire (art. 1992, al. 2 C.Civ.). Les avantages, même indirects, que retire l'administrateur de son mandat, permettent d'en dénier la gratuité (329).

A l'inverse, la responsabilité extra-contractuelle ne tient pas compte du degré de gravité de la faute pour atténuer la responsabilité de l'administrateur.

9. Les administrateurs sont aussi responsables de tous dommages et intérêts résultant d'infractions aux dispositions du Code ou des statuts sociaux (art. 528).

Pour les infractions auxquelles ils n'ont pas pris part, les administrateurs ne sont déchargés de leur responsabilité que (i) si aucune faute ne leur est imputable et (ii) s'ils ont dénoncé ces infractions selon le cas, lors de la première assemblée générale ou [pour les membres du comité de direction] lors de la première séance du conseil d'administration suivant le moment où ils en ont eu connaissance (art. 528, *in fine*).

La responsabilité est ici solidaire. Elle peut, en outre, être engagée par les tiers.

(327) P. DE WOLF, «Exercice du pouvoir et fonctionnement de la S.A. : un régime de liberté (moins) surveillée», *J.T.*, 2003, pp. 589-597, spéc. p. 590, n° 3 et les références citées.

(328) J. RONSE et J. LIEVENS, «La responsabilité des administrateurs et gérants après la faillite», *Les sociétés commerciales*, Bruxelles, Ed. du Jeune Barreau, 1985, pp. 198-199.

(329) Liège, 1^{er} décembre 1969, *R.P.S.*, 1971, p. 281.

La codification opérée en 1999, devenue effective en 2001, élargit la responsabilité des administrateurs par l'effet de l'insertion, dans le Code, de dispositions de droit civil s'ajoutant à l'intégration des règles de droit comptable, déjà connue sous l'empire des lois coordonnées sur les sociétés commerciales.

1.2. *Action sociale*

10. L'exercice de l'action sociale (*actio mandati*) est décidé par l'assemblée générale (art. 561) (330) qui peut charger un ou plusieurs mandataires de l'exécution de cette décision. Elle peut être introduite par l'organe de gestion en cas d'urgence, moyennant ratification par l'assemblée générale (331).

11. Les actionnaires minoritaires peuvent également intenter une action en responsabilité, pour le compte de la société (art. 561 à 567), à condition de ne pas avoir voté la décharge.

Par cette action, intentée pour le compte de la société, «*la minorité des actionnaires se substitue à une majorité défaillante pour prendre en charge l'intérêt social sacrifié par celle-ci*» (332).

Les actionnaires minoritaires qui agiraient à des fins personnelles doivent, comme n'importe quel tiers, démontrer que la faute du ou des administrateurs leur a causé un préjudice distinct de celui subi par tous les actionnaires en raison de l'appauvrissement de la société et agir sur base du droit commun (333).

L'exercice de l'action sociale minoritaire est subordonné au fait disposer, au jour de l'assemblée générale qui s'est prononcée sur la décharge aux administrateurs, seul ou à plusieurs, soit de titres auxquels est attaché au moins 1 % des voix attachées à l'ensemble des titres existant au jour de ladite assemblée, soit de titres représentant, le même jour, une fraction du capital égale au moins à 1.250.000 euros.

(330) Anvers, 1^{er} mars 1999, *R.D.C.*, 2000, p. 615 : il s'agit là d'une condition de recevabilité. Voy. aussi Cass., 25 septembre 2003, *T.R.V.*, 2004, p. 35 et la note de S. FILCART, *R.D.C.*, 2005, pp. 385-386.

(331) Certains auteurs plaident pour une possibilité de ratification en cours d'instance, avant l'expiration du délai de prescription. En ce sens, K. GEENS, *Aansprekelijkheid van bestuurders en zaakvoerders in kort gestek*, *op. cit.*, p. 13.

(332) Bruxelles, 11 déc. 2003, *DAOR*, 2004, p. 65.

(333) J.-P. RENARD, «De l'action minoritaire», *Commentaire systématique Code des sociétés*, art. 562, Kluwer, pp. 2-3, n° 1.

Lorsque l'action est intentée par plusieurs actionnaires, ils doivent désigner à l'unanimité un mandataire spécial (qui peut être un tiers) chargé de conduire le procès et chez qui ils éliront domicile (art. 566) (334).

Signalons encore que l'action minoritaire est ouverte aux détenteurs d'actions sans droit de vote dans les cas prévus à l'article 481, c'est-à-dire lorsqu'à titre exceptionnel ils jouissent d'un droit de vote, pour autant que les actes de gestion attaqués soient afférents aux décisions prises dans le cadre de l'article précité.

En cas d'échec de l'action, le juge peut condamner les demandeurs au paiement d'une indemnité aux administrateurs, ce qui rend plus rare l'introduction de ce type d'action.

1.3. *La décharge*

12. La décharge (ou quitus) met fin à la responsabilité de l'administrateur, à l'égard de la société, pourvu qu'elle n'ait pas été fausement acquise (art. 554). L'assemblée dispose du pouvoir de donner quitus en tout temps et non pas uniquement à l'occasion de l'assemblée générale ordinaire (335). Il faut ajouter que la décharge n'est valable, quant aux actes faits en dehors des statuts ou en contravention du présent code, que s'ils ont été spécialement indiqués dans la convocation (art. 554) (336).

2. – *La responsabilité à l'égard des tiers* (article 528 et art. 1382 et 1383 C.civ)

2.1. *Responsabilité pour violation du Code des sociétés et des statuts* (art. 528)

13. Les administrateurs engagent leur responsabilité, en cas de violation du Code ou des statuts, non seulement envers la société, mais également vis-à-vis des tiers.

Citons, à titre d'exemples d'infractions au Code :

(334) Voyez J.-F. GOFFIN, *Responsabilité des dirigeants de société*, Bruxelles, Larcier, 2004, pp. 160-161, n° 95.

(335) Bruxelles, 12 avril 2002, *J.T.*, 2002, p. 668.

(336) Sur la nécessité de donner la décharge en connaissance de cause en tant que condition d'extinction de l'action sociale : Cass., 12 févr. 1981, *Pas.*, 1981, I, p. 639; Gand, 25 juin 1999, *T.R.V.*, 2004, p. 60 et obs. D. VAN GERVEN.

- la réduction du capital social par remboursement aux actionnaires sans respecter les délais prescrits par les articles 612 et suivants du Code;
- l'absence de respect des formalités de publicité imposées par les articles 74 et suivants du Code;
- l'octroi à un tiers d'un prêt ou de sûretés en vue de permettre à ce tiers d'acquérir les actions ou les parts bénéficiaires de la société (article 629);
- le non-respect de certaines formalités, comme le fait de ne pas établir les rapports exigés (notamment : art. 94, 95, 447) ou de ne pas faire les mentions requises dans le rapport de gestion en cas de modification du capital social ou de transformation de la société (notamment : art. 604, 608, 624, 633, al. 2, 693, 694, 706, 707, 719, 728, 730, 743, 745);
- la violation des règles relatives aux assemblées générales (convocations, tenue, comptes-rendus, etc.) (art. 532 et s.);
- la violation de la procédure prescrite en cas de conflits d'intérêts (art. 523 et 524).

La responsabilité des administrateurs ne peut être retenue que s'ils ont commis une faute en lien causal avec un dommage. Il faut souligner la difficulté pratique que pose la preuve du lien de causalité.

Ce lien est présumé dans deux hypothèses prévues par le Code, visant les matières comptables. Ainsi en est-il en matière de pertes, lorsque l'assemblée générale n'a pas été convoquée conformément aux dispositions du Code (art. 633, *in fine*) et lorsque les comptes annuels n'ont pas été déposés dans les trente jours de leur approbation et au plus tard sept mois après la clôture de l'exercice social (art. 98). Le dommage subi par les tiers est présumé, sauf preuve contraire, résulter des omissions (337). Cette responsabilité spéciale n'a pas été étendue aux membres du comité de direction.

Les administrateurs peuvent encore engager leur responsabilité s'ils ne se conforment pas aux prescriptions des statuts. L'inobser-

(337) Sur cette question : P. KILESTE et C. STAUDT, «La responsabilité des dirigeants d'entreprise», *Les responsabilités d'entreprise*, Bruxelles, Ed° JB, 2007, pp. 411-413, n°s 97-100. Pour des cas d'application de l'article 633 C.Soc. : Gand, 24 oct. 2005, *T.R.V.*, 2005, p. 473 qui condamne l'administrateur actif à combler la différence entre le montant des dettes au moment où l'assemblée aurait dû être convoquée et le jour de la faillite (mais ne retient pas la responsabilité prévue par l'article 530 C.Soc.).

vation des règles statutaires relatives à la limitation des pouvoirs du conseil, le contrôle des cessions d'actions (en particulier, les clauses d'agrément) ou l'utilisation des fonds sociaux à des fins déterminées et expressément prévues, sont les exemples les plus souvent cités.

2.2. La responsabilité quasi-délictuelle de l'administrateur en cas de faute contractuelle de la société : la quasi-immunité de l'administrateur

14. La question de la responsabilité quasi-délictuelle de l'administrateur se pose en pratique lorsque la société a engagé sa responsabilité contractuelle à la suite d'un acte ou d'une omission de son administrateur. Particulièrement en cas d'insolvabilité de la société, les tiers seront tentés d'actionner le représentant organique de la société à titre personnel (338).

Qu'en est-il alors des conséquences de la faute de l'administrateur dans le cadre de l'inexécution d'un contrat auquel la société est partie ?

En principe, dans les sociétés dotées de la personnalité juridique, *les membres des organes sociaux ne contractent aucune responsabilité personnelle relative aux engagements* de la société (art. 61, §1^{er}) ce qui conduit *prima facie* à une exclusion de la responsabilité de l'administrateur à l'égard des tiers, lorsqu'il agit dans les limites de son mandat. Tout se passe, en ce cas, comme si le tiers avait traité directement avec le mandant, comme le veut le fonctionnement régulier de la représentation.

Deux arrêts de la Cour de cassation retiennent notre attention :

- l'arrêt du 29 juin 1989 (339) rendu en matière d'A.S.B.L. et incriminant la responsabilité des administrateurs sur pied de l'article 1382 C.Civ. pour une faute de gestion ;
- l'arrêt du 7 novembre 1997 (340), assimilant la situation de l'organe à celle du préposé ou de l'agent d'exécution.

(338) K. GEENS, «Aansprakelijkheid van bestuurders en zaakvoerders in kort bestek», *op. cit.*, p. 15.

(339) Cass., 29 juin, *R.P.S.*, 1989, p. 175.

(340) Cass., 7 novembre 1997, *R.C.J.B.*, 1999, pp. 730-732 et note V. SIMONART, «La quasi-immunité des organes de droit privé», pp. 732 à 774.

15. L'arrêt de la Cour de cassation du 29 juin 1989 a mis fin à une controverse suscitée par l'arrêt faisant l'objet du pourvoi, rendu par la Cour d'appel de Bruxelles, le 9 octobre 1987 (341). Dans cet arrêt, la Cour avait condamné les administrateurs d'une ASBL défailante à l'égard de son créancier, après avoir constaté, entre autres négligences fautives, l'omission des dirigeants d'exécuter les formalités qui eurent permis à l'association de bénéficier d'un subside et donc de faire face à ses engagements. L'arrêt stigmatisait *l'impéritie* et la *déloyauté* des administrateurs à l'égard des tiers.

La Cour de cassation a rejeté le pouvoir dirigé contre l'arrêt, reconnaissant, dans la foulée de l'arrêt soumis à sa censure, le droit d'action des tiers, et ce même dans le cas d'une faute de gestion, solution étendue par la plupart des auteurs à toutes les personnes morales, en ce compris aux sociétés commerciales.

16. Dans quels cas les administrateurs peuvent-ils être actionnés et quelles sont les limites et conditions de l'action des tiers?

Dès avant l'arrêt de Bruxelles, certains auteurs voyaient dans l'analogie avec le régime applicable aux agents d'exécution, la meilleure manière de «canaliser», en la soumettant aux règles strictes du concours de responsabilités, la responsabilité quasi-délictuelle de l'administrateur (342).

D'autres, tout en rejetant l'assimilation de l'organe à un agent d'exécution, se sont référé également aux règles du concours des responsabilités telles que dégagées par l'arrêt de la Cour de cassation du 7 décembre 1973 (343), précisément applicables aux agents d'exécution, pour en déduire des règles pertinentes, applicables aux administrateurs (344). La Cour de cassation avait régulièrement confirmé que *«la responsabilité d'une partie contractante ne peut être engagée, sur le plan extracontractuel, du chef d'une faute commise lors de l'exécution du contrat, que si la faute qui lui est imputée, constitue un manquement non à une obligation contractuelle, mais à l'obligation*

(341) Bruxelles, 9 octobre 1987, *J.T.*, 1988, p. 408.

(342) Ph. COLLE, «De la responsabilité quasi-délictuelle des administrateurs de sociétés», *R.G.A.R.*, 1986, n° 11.076.

(343) Cass., 7 décembre 1973, *Pas.*, 1974, I, p. 376. Pour une synthèse critique des enseignements de cet arrêt, on consultera utilement P. VAN OMMESELAGHE, «La théorie de l'organe : évolutions récentes», *Liber amicorum Michel Coipel*, Kluwer, 2004, pp. 774-777, n° 10.

(344) En ce sens, J. VAN RIJN et X. DIEUX, «La responsabilité des administrateurs ou gérants d'une personne morale à l'égard des tiers», *J.T.*, 1988, p. 401.

générale de prudence et que si cette faute a causé un dommage autre que celui qui résulte de la mauvaise exécution du contrat» (345).

Comme l'a écrit le Professeur Dieux, «ce système n'est, en somme, que la transposition, en matière de responsabilité des administrateurs ou gérants d'une personne morale à l'égard des tiers, eu égard au contrat de mandat sous couvert duquel ils sont censés exercer leurs fonctions au sein de celle-ci, des principes qui gouvernent la coexistence possible des responsabilités contractuelles et aquilienne, lorsqu'un manquement par une partie contractante à ses obligations contractuelles cause un dommage à un tiers et que ce tiers peut établir que pareil manquement au contrat comporte aussi un manquement à l'un ou l'autre des devoirs généraux de prévoyance, de diligence et de prudence, qui s'imposent à chacun vis-à-vis d'autrui, indépendamment de tout contrat et que sanctionnent les art. 1382 et 1383 du Code civil» (346).

Le concours de responsabilités est établi, on le sait, en cas d'infraction pénale ou de violation d'obligations sociales sanctionnées pénalement. Les cas d'applications les plus courants ont trait à la poursuite d'activités déficitaires (347), ainsi qu'à l'aveu tardif de faillite (348).

L'arrêt du 29 juin 1989 a surpris par la sévérité de la solution consacrée et par les questions théoriques et pratiques qu'il suscitait, même si concrètement il n'a pas été à l'origine de nombreux cas de condamnation des administrateurs.

17. L'arrêt de la Cour de cassation du 7 novembre 1997 (349) a mis un terme aux controverses, assimilant l'organe à un agent d'exécution, dans une motivation dénuée de toute ambiguïté :

« Attendu que, lorsqu'une partie contractante agit par un organe, un préposé ou un agent pour l'exécution de son obligation contractuelle, celui-ci ne peut être déclaré responsable sur le plan extracontractuel que si la faute mise à sa charge constitue un manquement non à une obligation contractuelle mais à l'obligation générale de prudence et que si cette faute a causé un dommage autre que celui résultant de la mauvaise exécution du contrat »;

(345) Cass., 14 octobre 1985, *Pas.*, 1986, I, p. 155.

(346) X. DIEUX, «La responsabilité civile des administrateurs ou gérants d'une personne morale à l'égard des tiers : une révolution de velours», *Mélanges John Kirkpatrick*, op. cit., p. 226.

(347) Anvers, 29 septembre 1981, *R.P.S.*, p. 89; Anvers, 6 avril 1999, *T.R.V.*, 2000, p. 33; Bruxelles, 31 octobre 1991, *J.L.M.B.*, 1992, pp. 201 et s.

(348) Mons, 16 mai 1979, *J.C.B.*, 1980, p. 322.

(349) Cass., 7 novembre 1997, *R.C.J.B.*, 1999, pp. 730-732.

« Attendu que s'il considère que la faute du demandeur ne s'identifie pas avec la faute contractuelle commise par la s.p.r.l. Dehasse dont il est le gérant, l'arrêt ne précise pas le dommage, autre que celui résultant de la mauvaise exécution du contrat, qu'aurait subi la défenderesse en raison de cette faute » (350).

Il y a donc quasi-immunité de l'administrateur qui ne pourra pas être tenu pour responsable à l'égard des tiers ni sur le plan contractuel, ni sur le plan quasi-délictuel. Il y a toutefois place, dans les strictes conditions visées ci-après, pour une co-existence de responsabilité contractuelle de la société et quasi-délictuelle de l'administrateur.

En vertu des règles du concours de responsabilités, l'administrateur peut être actionné par le cocontractant de la société en raison de fautes commises à l'occasion de l'exécution d'un contrat, lorsqu'il (i) a commis une faute distincte de la mauvaise exécution du contrat violant l'obligation de prudence et de diligence qui s'impose à tous (art. 1382-1383 C.civ.) et lorsqu'il (ii) a causé au cocontractant un dommage autre que la privation de l'avantage que ce co-contractant devait normalement retirer de l'exécution correcte du contrat (351). Sa responsabilité est engagée dans tous les cas où il a commis une infraction pénale.

Comme exemples de fautes au sens des articles 1382 et 1383 du Code civil, on peut citer outre la violation des dispositions légales et réglementaires, différents cas illustrant l'obligation générale de prudence : le fait pour une société de supporter des dépenses privées excessives exposées par l'un de ses dirigeants (352), la conclusion d'un contrat, au nom et pour compte de la personne morale, alors que celle-ci ne pourra manifestement pas exécuter les obligations qui en découlent, la poursuite d'une activité déficitaire, voire la violation des normes de bonne conduite à l'usage des administrateurs

(350) L'arrêt a été rendu dans une espèce où le gérant d'une SPRL exerçant une activité de courtage en matière d'assurances avait convaincu un client que le contrat d'assurance par lequel ce client voulait être protégé contre le risque d'émeutes, avait bien été conclu avec la compagnie d'assurances alors qu'en réalité, le gérant n'avait pas communiqué l'acceptation de la proposition d'assurance à la compagnie. La Cour de Bruxelles avait reconnu au client de la société de courtage une action aquilienne contre le gérant de cette société. La Cour de cassation a cassé cet arrêt pour le motif indiqué dans le dernier attendu cité ci-dessus.

(351) X. DIEUX, « La responsabilité civile des administrateurs ou gérants d'une personne morale à l'égard des tiers : une révolution de velours », *Mélanges John Kirkpatrick, op. cit.*, pp. 232-234, qui regrette cette interprétation « maximaliste » et aurait préféré une interprétation plus restrictive en vertu de laquelle la faute et le dommage n'étaient pas purement contractuels, c'est-à-dire une faute et un dommage susceptibles d'une double qualification.

(352) Bruxelles, 28 avril 2004, *J.T.*, 2004, p. 800

(codes de bonne gouvernance) ou encore une démission donnée à contretemps (353).

2.3. La responsabilité extra-contractuelle de la société : la co-existence de responsabilité de l'administrateur

18. Quittons le domaine de la responsabilité de l'organe dans le cadre de l'exécution des obligations contractuelles de la société pour entrer dans celui de la responsabilité quasi-délictuelle de la société.

Le quasi-délit commis par l'administrateur dans le cadre de l'exercice de ses fonctions engage-t-il directement la responsabilité de la société elle-même ? Assurément oui. Rappelons avec Messieurs Foriers et Jafferli que la faute extracontractuelle engage l'organe de la personne morale qu'il représente, d'une part, et, d'autre part, que la Cour de cassation a admis que le mandant répond des fautes extracontractuelles de son mandataire lorsqu'elles sont inséparables de l'acte sur lequel porte le mandat en sorte que la représentation contractuelle pourrait également se concevoir pour les *faits* juridiques (354).

19. L'administrateur reste-t-il tenu personnellement ?

La Cour de cassation a répondu par l'affirmative en concluant que la responsabilité du dirigeant co-existe avec celle de la société. Telle est la portée de l'arrêt du 20 juin 2005 (355) dont les faits qui en sont à l'origine se résument comme suit : une société luxembourgeoise, représentée par son gérant de droit et son gérant de fait, avait vendu une activité de service (la domiciliation de sociétés) à deux personnes physiques belges. A l'occasion de la négociation de la vente, la société luxembourgeoise s'était rendue coupable de réticence en omettant de signaler l'expiration du bail relatif au lieu d'exploitation de l'activité de domiciliation de ses clients, avec les fâcheuses conséquences s'attachant à la perte de ce droit et à la difficulté d'exercer efficacement l'activité cédée.

Par arrêt du 30 mai 2002 de la Cour d'appel de Bruxelles a condamné les organes de la société luxembourgeoise sur pied de l'article 1382 du Code civil.

(353) J.-F. GOFFIN, *Responsabilité des dirigeants de sociétés*, Bruxelles, Larcier, 2004, pp. 121-150, n^{os} 73-86.

(354) Ces auteurs citent un arrêt du 22 avril 1985 (*Pas.*, 1985, I, n^o 46) et un arrêt du 21 septembre 1987 (*Pas.*, 1988, I, n^o 39).

(355) Cass., 20 juin 2005, *J.T.*, 2006, p. 435 et note L. BIRAIN.

Les gérants opposaient pour leur défense leur qualité d'organe, excluant, selon eux, toute responsabilité personnelle, défense fondée sur une application des règles du concours de responsabilités.

Condamnés par la Cour de Bruxelles, les gérants luxembourgeois se sont pourvus en cassation pour violation des règles luxembourgeoises en matière de responsabilité et de représentation des sociétés, soutenant dans leur premier moyen que lorsqu'un organe, de droit ou de fait, d'une société ou un mandataire agissant dans le cadre de son mandat commet une faute ne constituant pas une infraction pénale au cours de négociations donnant lieu à la conclusion d'un contrat, cette faute engage non pas la responsabilité du gérant ou du mandataire mais celle de la société ou du mandant.

L'argument est, on le voit, calqué sur les attendus d'un arrêt précédent de la Cour de cassation, du 16 février 2001 (356) qui avait consacré, en termes ambigus et abondamment commentés, la solution inverse, conduisant à une immunité du dirigeant.

La Cour de cassation rejette le moyen en ces termes :

« Attendu que (...) si la faute commise par l'organe d'une société au cours de négociations préalables à la conclusion d'un contrat engage la responsabilité directe de cette personne morale, cette responsabilité n'exclut pas, en règle, la responsabilité personnelle de l'organe mais coexiste avec celle-ci ;

Que, dans cette mesure, le moyen, qui soutient le contraire, manque en droit ».

En affirmant que la responsabilité de la personne morale n'exclut pas, en règle, la responsabilité personnelle de l'organe mais coexiste avec celle-ci, l'arrêt du 20 juin 2005 semble prendre le contre-pied de l'interprétation donnée à l'arrêt du 16 février 2001 et met un terme – au moins provisoire – aux controverses en atténuant la portée que certains auteurs avaient donnée à l'arrêt du 16 février 2001 (357).

(356) Cass., 16 février 2001, *R.D.C.*, 2001, I, p. 301. Dans cette espèce, le preneur d'un bail commercial reprochait aux gérants d'une S.P.R.L. de lui avoir dissimulé, lors de la négociation et de la conclusion du bail en question, que la façade de l'immeuble loué devait faire l'objet de travaux susceptibles de nuire à l'exploitation à laquelle était destinée les lieux loués. Cons. P. DE WOLF, « Variations sur la responsabilité des administrateurs », *DAOR*, 2005, pp. 106 et s. et les nombreuses références citées.

(357) A. COIBION, « Responsabilité extracontractuelle des administrateurs ou gérants : retour à une interprétation orthodoxe de la théorie de l'organe », *R.D.C.*, 2006/4, pp. 421 et s. ; L. BIHAIN, « Responsabilité des dirigeants de sociétés à l'égard des tiers – pas d'immunité de principe en faveur des organes de sociétés », *J.T.*, 2006, pp. 421 et s. ; J. WINDEY, « Les responsabilités liées à l'état de faillite », *Les responsabilités d'entreprises*, Bruxelles, Ed. Jeune Barreau, 2007, pp. 483-484, n^{os} 25-26.

20. Le principe de la co-existence de responsabilité de la société et de l'organe n'a toutefois vocation à s'appliquer que lorsque l'acte posé par le dirigeant entre dans sa sphère de compétence. En dehors de celle-ci, la société ne saurait être tenue responsable.

On aura recours à la théorie, connue en droit administratif, de l'acte détachable. La jurisprudence française (358) a érigé en règle de droit la responsabilité fonctionnelle des dirigeants sociaux, fondée sur la distinction entre la faute personnelle détachable de la fonction de dirigeant et la faute fonctionnelle non détachable du fonctionnement de la société.

Seule la seconde engage la société.

2.4. *Les responsabilités particulières des administrateurs*

21. L'article 529 instaure un régime particulier de responsabilité dans l'hypothèse où les règles de conflits d'intérêts dans le chef d'un administrateur portées par l'article 523 *ont été respectées* (i) et une responsabilité solidaire des administrateurs pour le préjudice subi par la société cotée ou les tiers ensuite de décisions ou d'opérations approuvées par le conseil dans le cadre d'une opération intra-groupe (visée à l'article 524) si celles-ci ont provoqué pour la société cotée un préjudice financier abusif au bénéfice retiré d'une autre société du groupe (ii) (359).

22. Le Code des sociétés prévoit également des obligations particulières en terme de mentions dans certains documents émanant de la société. L'article 78 impose la reproduction d'une série de mentions sur tous documents émanant de la société, quel qu'en soit le support (les sites Internet sont visés), à peine pour «la personne» qui apparaît dans ledit document comme agissant pour la société d'être déclarée personnellement responsable des engagements de la société (360). L'article 79

(358) Voy. Reims, ch. civ., 28 octobre 1998 et Cass. fr. (crim.), 20 octobre 1998, cités in C. CHAMPEAUD et D. DANET, Chron. Sociétés et autres groupements, *R.T.D. Com.*, 2001, pp. 454-455.

(359) Sur la matière des conflits d'intérêts, N. THIRION, «Indépendance des commissaires et administrateurs indépendants : le miroir aux alouettes?», *Sociétés et ASBL : questions d'actualité*, Liège, Formation Permanente CUP, 2003, pp. 293-369; Pour un essai de synthèse concernant les règles applicables aux sociétés cotées, voyez notre article avec F. TCHKEKEMIAN «La première mue du Code des sociétés», in *Droit des affaires - Actualités et perspectives*, Liège, ECCL, 2006, pp. 51-54, n°s 68-72.

(360) La sanction n'est pas automatique. Jugé ainsi (Bruxelles, 10 sept. 2003, *J.T.*, 2004, p. 600) que cette responsabilité est subsidiaire et implique que le tiers lésé «démontre avoir été trompé sur le type de société avec laquelle il contractait et établisse que, s'il avait connu ce type, il n'aurait pas traité.»

impose, si les documents visés à l'article précédent ou le site Internet de la société font état du capital social, que le capital mentionné soit le capital libéré tel qu'il ressort du dernier bilan, toute atteinte à ce capital devant être spécifiée. Si le montant indiqué est supérieur à ce qui est permis, la personne ayant agi pour la société, dans le document ou sur le site, peut être condamnée à verser au tiers lésé une somme suffisante pour que ce tiers soit replacé dans la situation qui aurait été la sienne si le montant correct du capital avait été énoncé.

23. En matière d'augmentation de capital social, le code édicte également des règles particulières à charge des administrateurs (art. 610) ayant trait à la souscription et à la libération du capital, à l'évaluation des apports en nature, etc.

24. Il faut aussi mentionner la responsabilité civile des administrateurs sur pied de la loi-programme du 20 juillet 2006 (*M.B.*, 28 juillet 2006) qui introduit un article 442^{quater} dans le C.I.R. 1992 et un article 93^{undecies} dans le Code T.V.A. (361).

Désormais, lorsqu'une société manque à son obligation de payer le précompte professionnel ou la T.V.A., son ou ses dirigeants chargés de la gestion journalière sont solidairement responsables de ce manquement si celui-ci est imputable à une faute au sens de l'article 1382 C. civ. commise par eux dans le cadre de la gestion de la société. Cette responsabilité solidaire est limitée aux seules dettes du précompte professionnel ou de la T.V.A., en principal et intérêts.

Par dirigeant, la loi vise expressément toute personne qui, en fait ou en droit, détient ou a détenu le pouvoir de gérer la société, à l'exclusion des mandataires de justice.

Ces nouvelles dispositions précisent que l'absence de paiement répété du précompte professionnel ou de la T.V.A., selon le cas, est présumée, sauf preuve contraire, résulter d'une faute quasi-délictuelle, la présomption ne jouant toutefois pas si l'absence de paiement est liée à des difficultés financières qui ont conduit à un con-

(361) Ces nouvelles dispositions, entrées en vigueur le 28 juillet 2006, ont également fait l'objet d'une circulaire administrative du 24 août 2006 (circul. AAF/2006-0604 – AAF 14/2006). Pour un commentaire de ces nouvelles dispositions, voy. D. DESCHRIJVER, «Door een vennootschap of een vzw onbetaald gebleven bedrijfsvoorheffing en/of btw – Aspecten van de persoonlijke aansprakelijkheid van bestuurders na de programmawet van 20 juli 2006», *T.R.V.*, 2007, pp. 75-114; JP RENARD, «Les responsabilités particulières des dirigeants des sociétés en difficulté et le nouveau régime de liquidation des sociétés» in *Le risque entrepreneurial – Actualités en matière de responsabilité des sociétés et de leurs dirigeants*, op. cit., pp. 92 et s.

cordat, une faillite ou une dissolution judiciaire (art. 442^{quater}, §§2 et 3 C.I.R.92 et art. 93^{undecies}, §§2 et 3 C.T.V.A.) (362).

Néanmoins, la solidarité n'est pas automatique puisqu'elle ne peut être décidée que par l'autorité judiciaire après qu'un avertissement aura été notifié à l'intéressé : la reconnaissance de la faute et la condamnation de l'administrateur ne peut être sollicitée du tribunal au plus tôt qu'un mois après l'envoi recommandé d'un avertissement, par le receveur, invitant le destinataire à prendre les mesures nécessaires pour remédier au manquement ou pour démontrer que ce manquement ne lui est pas imputable.

Le receveur peut, dans le délai d'un mois prenant cours lors de l'envoi de son avertissement, requérir des mesures conservatoires portant sur le patrimoine du dirigeant concerné, s'il l'estime nécessaire (art. 442^{quater}, §5, C.I.R. 92; art. 93^{undecies}, §5, C.T.V.A.) (363).

25. On peut encore citer, pour mémoire, la loi du 2 mars 1989 relative à la publicité des participations importantes dans les sociétés cotées en bourse et réglementant les offres publiques d'acquisition, modifiée par la loi du 2 août 2002, qui sanctionne le délit d'initié (364) ainsi que l'obligation de non-concurrence que certains déduisent de l'article 1134, §3, du code civil (principe de l'exécution de bonne foi des contrats) (365) et d'autres des articles 1991 à 1997 de ce code (obligations du mandataire) (366). Sauf disposition contraire à rechercher dans la convention qu'aurait conclue l'administrateur et la société ou dans les statuts, cette obligation de non-concurrence prend fin en même temps que les fonctions d'administrateur.

(362) Par non paiement répété, le législateur a visé soit, pour une société assujettie au régime de dépôt de déclarations trimestrielles T.V.A. ou au règlement trimestriel du précompte professionnel, le défaut de paiement d'au moins deux dettes exigibles au cours d'une période d'un an, soit pour une société assujettie aux déclarations mensuelles T.V.A. ou au règlement mensuel du précompte professionnel, le défaut de paiement d'au moins trois dettes exigibles au cours d'une période d'un an (art. 442^{quater}, §2, al. 2, C.I.R. 92; art. 93^{undecies}, §2, al. 2, C.T.V.A.).

(363) Sur cette responsabilité nouvelle : J. WINDEY, «Les responsabilités liées à l'état de faillite», *op. cit.*, pp. 471-475, n° 13-17.

(364) J.-F. GOFFIN, *Responsabilité des dirigeants de sociétés*, pp. 393-404, n° 207-208.

(365) B. FERON et J. MEUNIER, «La double casquette de l'administrateur de société anonyme», *J.T.*, 2000, p. 689.

(366) B. TILLEMANS, «Bestuur van vennootschappen», Biblo, Leuven, 1996, p. 92 et D. VAN GERVEN, «Gezamenlijke vennootschappen : vennootschapsrechtelijke aspecten van joint venture», *R.D.C.*, 1995, p. 123.

26. Pour conclure sur les responsabilités spéciales, on peut s'interroger sur le sort de l'administrateur indépendant, tant celui visé à l'article 524 relatif à certaines opérations de sociétés cotées que celui dont les sociétés devraient se doter selon les recommandations des codes de bonne gouvernance. N'est-il pas légitime, en effet, de se demander s'il n'encourt pas une responsabilité spécifique en cas de défaillance de son devoir d'indépendance? Cette hypothèse sera d'autant plus plausible que les juridictions auront intégré les préceptes de *corporate governance* en tant que source du droit (367).

27. En ce qui concerne la responsabilité des administrateurs dans le cadre d'une société en difficulté ou déclarée en faillite, il suffit, dans le cadre limité des présentes, de rappeler, outre les obligations particulières prévues à l'article 633, les hypothèses suivantes : en cas de risque de discontinuité de l'entreprise, l'obligation de délibérer dans le mois sur les mesures permettant d'assurer la continuité de l'entreprise pendant un délai raisonnable (art. 138); lorsque les conditions en sont réunies, l'obligation de faire aveu de faillite endéans le mois de la cessation des paiements (art. 9 de la loi du 8 août 1997 sur les faillites); en cas de faute grave et caractérisée ayant contribué à la faillite, le risque de condamnation personnelle (solidaire ou non), à tout ou parties des dettes sociales à concurrence de l'insuffisance d'actif (art. 530, §1^{er}); en cas de faute grave et caractérisée ayant contribué à la faillite ou si au cours des cinq années précédant la faillite, il s'est trouvé parmi les dirigeants deux personnes impliquées dans une faillite (ou opération similaire) entraînant des dettes à l'égard d'un organisme de recouvrement de cotisations de sécurité sociale, le risque d'être déclaré personnellement et solidairement responsable pour la totalité ou une partie des cotisations sociales, majorations, intérêts de retard et de l'indemnité forfaitaire dus au moment de la faillite (art. 530, §2) (368); lorsque le bilan et les autres pièces devant être jointes à l'aveu de faillite n'ont pas été déposées ou lorsque leur vérification a fait apparaître la nécessité de redressements significatifs, le risque d'être condamné

(367) Concernant les cas particuliers liés à l'existence d'un groupe de sociétés : P. KILESTE et C. STAUDT, «La responsabilité des dirigeants d'entreprise», *op. cit.*, pp. 382-383, n° 39 et les références citées.

(368) Sur cette question : J.P. RENARD, «Les responsabilités particulières des dirigeants des sociétés en difficulté et le nouveau régime de liquidation des sociétés», *op. cit.*, pp. 98 et s.

solidairement au paiement des frais de confection du bilan (art. 54 *in fine*, de la loi du 8 août 1997 sur les faillites) (369).

3. – *Fin de la responsabilité*

28. En dehors de la décharge et des clauses exonératoires de responsabilité (dont la validité est sujette à controverse et qui, en tout état de cause, sont inopposable aux tiers), le principal obstacle à la mise en cause de la responsabilité des administrateurs sera la prescription extinctive.

Toutes actions contre les administrateurs, auxquels il convient d'assimiler le représentant permanent de l'administrateur personne morale, se prescrivent par cinq ans à dater des faits fautifs ou, s'ils ont été celés par dol, à partir de la découverte de ces faits (art. 198, §1^{er}).

Cette prescription quinquennale s'applique à toutes les actions susceptibles d'être dirigées contre les administrateurs «*pour faits de leurs fonctions*», quel que soit le fondement juridique de ces actions (370).

Le texte de l'article 198, §1^{er} ne vise pas les actions contre les membres du comité de direction. Les règles applicables en la matière sont donc celles de l'article 2262*bis* C. civ., soit cinq ans en cas de responsabilité quasi-délictuelle et dix ans en cas de responsabilité contractuelle.

Dans tous les cas, lorsque la responsabilité est fondée sur un ensemble de faits indivisibles qui ont concouru à la réalisation du dommage, la prescription ne commence à courir qu'à partir du dernier de ces faits (371).

Conformément au droit commun (art. 2242 et s., C. civ.), la prescription est interrompue par une citation introductive d'instance, un commandement ou une saisie (art. 2244 C. civ.), ou la reconnaissance faite du droit de celui contre lequel on prescrivait (art. 2248 C. civ.), étant entendu que dans les cas de responsabilité solidaire, la signification faite à l'un des dirigeants concernés ou la reconnais-

(369) Sur l'ensemble de ces cas particuliers, voyez J. WINDEY, «Les responsabilités liées à l'état de faillite», *op. cit.*, pp. 459-544.

(370) Cass., 27 mai 1994, *JDSO*, 1999, p. 218 et obs. M.-A. DELVAUX.

(371) Cass., 14 févr. 1935, *Pas.*, I, 1935, p. 159; J. VAN RYN et P. VAN OMMELAGHE, «Examen de jurisprudence (1972-1978). Les sociétés commerciales», *R.C.J.B.*, 1981, p. 392, n° 67.

sance faite par l'un d'entre eux interrompt également la prescription à l'égard de tous les autres (art. 2249 C. civ.).

III. – LA RESPONSABILITÉ DES COMMISSAIRES

1. – *L'influence de l'étendue des missions du commissaire sur sa responsabilité*

29. La responsabilité des commissaires se mesure pour l'essentiel à l'objet de sa mission et à l'étendue des tâches qui lui sont confiées.

La mission des commissaires consiste principalement à contrôler la situation financière, les comptes annuels et la régularité au regard du Code des sociétés et des statuts, des opérations à constater dans les comptes annuels (art. 142). Les commissaires rédigeront un rapport annuel de contrôle dont le contenu est déterminé par le Code (art. 144).

Des tâches complémentaires s'ajoutent, telles que (i) le rôle d'alerte à l'égard des entreprises en difficulté (art. 138), (ii) le contrôle de comptes consolidés (art. 145 à 150), (iii) la certification des informations fournies au conseil d'entreprise, lorsqu'une telle instance existe (art. 151 à 160 et 164) et (iv) les diverses missions spéciales organisées par le Code des sociétés en cas de quasi-apport (art. 445), de modification de l'objet social (art. 559), de transformation (art. 777), etc. (372).

On peut ajouter, pour mémoire, les missions contractuelles confiées au réviseur en matière d'expertise ou d'évaluation à la demande d'un client.

30. Quelle est l'étendue de la mission de contrôle dévolue aux commissaires telle qu'elle découle des articles 142 et 144 ?

La loi du 5 décembre 1984 adaptant notre droit des sociétés aux deuxième et quatrième directives européennes et la loi du 21 février 1985 de réforme du révisorat ont donné à la fonction du commissaire sa physionomie actuelle, substituant le texte de l'actuel article 142 au texte de l'article 65 L.C.S.C. qui lui conférait *un droit illimité de surveillance et de contrôle sur toutes les opérations de la société*.

(372) Pour une liste complète des missions spéciales, voy. M. DE WOLF et P. SAERENS, *Éléments de droit de sociétés*, Bruylant, 2006, p. 88.

Cette notion de surveillance de l'organe de gestion a-t-elle totalement disparu du dispositif légal en vigueur depuis plus de vingt ans ?

On peut le penser puisque les modifications apportées par les lois de 1984 et 1985 prolongent la réforme du droit de la comptabilité et des comptes annuels dont elles ont constitué la clef de voûte (373). L'accent est dès lors mis sur le contrôle de la situation financière et des comptes annuels.

Les termes du rapport fait par Monsieur Verhaegen, au nom de la Commission spéciale de la Chambre sont toutefois nuancés :

«En effet, la fonction du commissaire se transforme de plus en plus en une fonction de contrôle de la comptabilité et des comptes annuels. Le présent projet tient compte de cette évolution (...) l'obligation pour le commissaire de formuler des propositions a été supprimée, car elle fait davantage partie des fonctions du conseil d'administration».

«Fondamentalement cependant, le point de vue selon lequel le commissaire doit exercer un contrôle général sur la direction est maintenu» (374).

Remise dans son contexte, cette déclaration ambiguë du Rapporteur à la Chambre, abondamment commentée, fait sans doute écho à l'obligation du commissaire d'indiquer dans son rapport s'il n'a point eu connaissance d'opérations conclues ou de décisions prises en violation des statuts ou du Code des sociétés (article 144, al. 1^{er}, 8^o).

31. La lecture de l'article 142 fait apparaître une première distinction entre le contrôle de la *situation financière* et celui des *comptes annuels* s.s.

S'agit-il d'une simple redondance, les commissaires étant appelés lors du contrôle des comptes annuels, à vérifier que ceux-ci donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et de résultats de l'entreprise (art. 144, al. 1^{er}, 4^o) ?

Certains le pensent.

D'autres objectent que le contrôle de la situation financière impose au commissaire de ne pas limiter son contrôle à une stricte

(373) En ce sens, J. VAN UYTVANCK, «Libres propos sur les relations entre la gestion et le contrôle dans la grande entreprise», *op. cit.*, p. 73, citant le rapport de la Commission de la Chambre (Doc. 552 (1982-1983), n° 35, p. 34; A. BENOÎT-MOUREY, «Les pouvoirs et les responsabilités de commissaires», *R.P.S.*, 1986, p. 14, ainsi que l'art. 144, 4^o et art. 24 de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant sur l'exécution du code.

(374) Rapport fait au nom de la Commission spéciale chargée notamment de l'examen du projet de loi modifiant les lois coordonnées sur les sociétés commerciales par M. VERHAEGEN, *Doc. Parl.*, session 1982-1983, n° 210 (1981-1982), du 9 nov. 1982, *Pasin.*, II, p. 2075.

vérification comptable (tenue régulière de la comptabilité), mais que le contrôle «devra prendre en considération, d'une façon plus large, les risques qui pèsent sur l'entreprise» (375).

Cette opinion nous semble trouver un appui dans l'obligation faite aux commissaires d'indiquer dans leur propre rapport si le rapport de gestion contient les informations requises par la loi et s'il concorde avec les comptes annuels (art. 144, al. 1^{er}, 6^o).

Ces informations, visées à l'article 96, doivent notamment comporter *«un exposé fidèle sur l'évolution des affaires, les résultats et la situation de la société, ainsi qu'une description des principaux risques et incertitudes auxquels elle est confrontée (...) dans la mesure nécessaire (...) l'analyse comporte des indicateurs clés des performances de nature tant financière que, le cas échéant, non financière ayant trait à l'activité spécifique de la société, notamment des informations relatives aux questions d'environnement et de personnel»* (art. 96, 1^o), des données sur les événements importants survenus après la clôture de l'exercice (art. 96, 2^o) ainsi que des indications sur les circonstances susceptibles d'avoir une influence notable sur le développement de la société (art. 96, 3^o) (376).

L'appréciation de la situation financière oblige en conséquence les commissaires à accorder une attention particulière aux risques qui pèsent sur l'entreprise et qui pourraient en affecter la viabilité. La détection de ces risques pourra le cas échéant, dans les conditions visées par le Code des sociétés touchant à la découverte de faits graves et concordants susceptibles de menacer la continuité de l'entreprise, déclencher le procédure d'alerte confiée au commissaire en matière d'entreprises en difficulté (art. 138).

32. Le contrôle des comptes annuels (et de la situation financière) conduit le commissaire à rédiger un rapport qui, entre autres mentions, devra préciser si la comptabilité est tenue conformément aux dispositions légales et réglementaires (art. 144, al. 1^{er}, 3^o) et comprendre une attestation (art. 144, al. 1^{er}, 4^o) pouvant revêtir diver-

(375) A. BENOÎT-MOURV, *ibidem*, p. 14, citant H. OLIVIER (Il est important de souligner que les considérations de H. OLIVIER se fondent à cet endroit, sur le rôle assigné au réviseur par l'article 15bis de la loi du 20 septembre 1948, dans le cadre d'une société ayant un conseil d'entreprise. Le rôle du commissaire est, de droit, beaucoup plus étendu dans ce cas). voy. aussi P.A. FORIERS et M. VON KUEGELGEN, «La responsabilité civile des réviseurs et experts-comptables», *Rev. dr. ULB*, 1992, pp. 41-42.

(376) Art. 96, 1^o à 3^o du c.soc.

ses formes (377). L'appréciation des comptes annuels que reflète cette attestation (allant de l'*attestation sans réserve* à l'*opinion négative*) est importante pour les tiers. Est d'ailleurs passible de sanctions pénales le commissaire qui atteste des comptes soit en sachant que les dispositions du droit comptable n'ont pas été respectées, soit en n'ayant pas accompli les diligences normales pour s'assurer qu'elles avaient été respectées (art. 171, §2).

33. Le contrôle de la *régularité au regard du Code et des statuts des opérations à constater dans les comptes annuels* est la troisième mission de contrôle qui incombe au commissaire.

Cette mission particulière appelle quelques commentaires.

– *Sur l'obligation de contrôler la régularité des opérations au travers des seuls comptes annuels :*

Il se déduit de deux autres dispositions du Code que le « contrôle de régularité » au regard du Code et des statuts tel que visé à l'article 142 n'est pas circonscrit aux opérations à constater dans les comptes. En effet, ni l'article 144 al. 1^{er} (relatif au contenu du rapport du commissaire et qui lui fait obligation, sous l'alinéa 8°, d'indiquer s'il n'a pas eu *connaissance* d'opérations conclues ou de décisions prises en violation des statuts ou du Code) ni l'article 140, al. 2 (présomption de responsabilité du commissaire en cas de violation du Code ou des statuts) ne limitent leur champ d'application aux seules opérations à constater dans les comptes annuels (378).

– *Sur l'obligation de mettre en place des programmes intensifs de recherche systématique des infractions aux statuts et au droit des sociétés :*

Il est généralement admis que les diligences normales de la fonction de commissaire n'obligent pas à développer des programmes intensifs de recherche systématique des infractions aux statuts et au droit des sociétés, autres que celles qui influencent les comptes annuels.

Les normes de révision de l'Institut des réviseurs d'entreprises indiquent que le commissaire doit donc uniquement informer

(377) M. DE WOLF et P. SAERENS, *Éléments de droit de sociétés*, Bruylant, 2006, pp. 86-87.

(378) JF GOFFIN, *La responsabilité du dirigeant d'entreprise*, Bruxelles, Larcier, 2004, n° 154.

l'assemblée générale appelée à voter la décharge, des violations qu'il aurait pu constater à l'occasion de ses contrôles comptables (379).

La tâche du commissaire, même envisagée comme n'impliquant pas en tant que telle la mise en place de procédures de dépistage spécifiques autres que celles mises en œuvre en matière de contrôle des comptes, n'en est pas pour autant réduite.

Le rapport des commissaires, visé à l'article 144, doit en effet porter sur la conformité à la loi de la tenue de la comptabilité (art. 144, al. 1^{er}, 3^o), vérifier si le rapport de gestion comprend les informations reprises par les articles 95 et 96 (art. 144, al. 1^{er}, 6^o) et si la répartition bénéficiaire proposée à l'assemblée générale est conforme aux statuts et au Code des sociétés (art. 144, al. 1^{er}, 7^o).

Ces dispositions conduiront le commissaire à l'examen d'opérations multiples telles que (i) les décisions du conseil d'administration qui révèlent un conflit d'intérêts (art. 523, §1^{er}, al. 2), (ii) le rachat par la société de ses propres actions (art. 624) et voire même (iii) les infractions étrangères au droit des sociétés et aux statuts, lorsqu'elles font encourir un risque significatif à la société, comme en matière fiscale, environnementale ou sociale, obligeant la société, tenue au respect du droit comptable auquel renvoie le droit des sociétés, à prendre en compte ce risque sous la forme de provisions au passif du bilan (art. 33 de l'Arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés) (380).

Enfin, le commissaire ne saurait exciper des incertitudes relatives à l'étendue exacte de sa mission en matière de contrôle de régularité des opérations pour échapper à son devoir de contrôle. Dans l'exercice des diligences normales de sa fonction, il est des infractions que le commissaire normalement prudent et diligent doit déceler. Ainsi en sera-t-il lors de la lecture des procès-verbaux du conseil d'administration qui s'imposent à lui, comme de la vérification de l'enregistrement correct en comptabilité d'une opération importante. A cette occasion, il devra s'interroger sur le respect par les administrateurs des règles du droit des sociétés en matière de conflits d'intérêt, d'étendue de l'objet social, des règles de représentation, etc. (381).

(379) Voy. I.R.E., «Normes générales de révision», 2.6.2, in *Vade-mecum du réviseur d'entreprises, Déontologie et Normes de révision*, Ed. Standaard, 2002, pp. 890-891.

(380) M. DE WOLF et P. SAERENS, *Éléments de droit de sociétés*, Bruylant, 2006, p. 89.

(381) JF GOFFIN, *La responsabilité du dirigeant d'entreprise*, op. cit., n° 154.

34. La détection des fraudes commises au sein de l'entreprise par les dirigeants ou avec leur assentiment n'entre pas en tant que telle dans la mission du commissaire qui, hors la communication à l'assemblée générale, n'a aucune obligation de dénoncer les anomalies constatées à quelque autorité que ce soit, ni de prendre l'initiative d'une dénonciation au Parquet (382). Sa responsabilité sera appréciée au regard de l'étendue de sa mission, telle que décrite ci-avant et des moyens que les diligences normales de la profession l'invitent à mettre en oeuvre.

Les Normes générales de révision de l'Institut soulignent que *la révision comptable normale n'est cependant pas censée garantir que toute fraude sera détectée et le réviseur n'est pas censé la dépister* (383).

Dans le même sens, le ministre de l'économie a déclaré, lors des travaux préparatoires de la loi du 23 décembre 2005 portant dispositions diverses (et modifiant l'article 9bis de la loi du 22 juillet 1953) : *« Il ne faut pas se méprendre sur les missions exercées par un réviseur d'entreprises : il n'a pas vocation à pourchasser la fraude. Lorsqu'un cas de fraude est constaté dans une entreprise, la responsabilité en incombe en tout premier lieu aux administrateurs »* (384).

2. – La responsabilité du commissaire envers la société (art. 140, al. 1^{er})

35. L'article 140, al. 1^{er} porte que : *« Les commissaires sont responsables envers la société des fautes commises par eux dans l'accomplissement de leurs fonctions »*.

La rédaction du texte légal est proche de celle de l'article 527 traitant de la responsabilité des administrateurs. La responsabilité des commissaires se fondait jadis sur les règles du mandat (385).

(382) P. VAN OMME-SLAGHE, « La responsabilité des professionnels de la comptabilité et de la révision comptable », in « Fraude, contrôle et responsabilité », C.B.N.C.R., 1-1981, p. 52. Comp. art. 233, al. 2 de la loi française n° 66-537 du 24 juillet 1966 : *« En outre, ils (les commissaires aux comptes) révèlent au Procureur de la République les faits délictueux dont ils ont eus connaissance, sans que leur responsabilité puisse être engagée par cette révélation »*.

(383) Normes générales de révision, point 1.3.4. et commentaire de JF GOFFIN, *La responsabilité du dirigeant d'entreprise*, op. cit., n° 160.

(384) Doc. Parl., Ch. Repr., 2005-2006, n° 2020/011, p. 12.

(385) Art. 55, in fine, de la loi du 18 mai 1873 et commentaires de J. GUILLERY, *Des sociétés commerciales en Belgique*, Bruxelles, Bruylant, 1882, t. II, pp. 432-438.

L'article 140 vise désormais les «*fautes commises dans leurs fonctions*» sans plus de référence au mandat et à la faute de gestion. Ces derniers termes subsistent à l'article 527, déjà commenté (*supra*, n^{os} 5 à 12).

La référence aux règles du mandat ne se justifie guère plus que partiellement (386) tant la figure du commissaire a subi de métamorphoses : de mandataire chargé par l'actionnaire et pour son compte de *surveiller* et de *contrôler* l'organe de gestion, il est devenu, au gré des réformes, le garant de la fiabilité de l'information financière et comptable de la société, chargé en somme d'une «mission légale», étroitement liée à la protection de l'intérêt général.

Le cadre légal dans lequel s'inscrit la mission de contrôle visée à l'article 142, marqué par la multiplication des obligations légales à sa charge et entièrement orientée vers les tiers, implique que la plupart des fautes commises par le commissaire constitueront aussi une violation du Code ou des statuts ou une faute aquilienne, visés aux articles 140 al. 2 (qui institue une responsabilité solidaire tant à l'égard de la société que des tiers) et 1382 C.civ.

36. Qu'en est-il des autres missions purement contractuelles confiées au commissaire ou à un réviseur ?

Dans le cas de ces missions, consistant par exemple à procéder à une expertise ou à une mission d'évaluation, les relations s'analysent principalement en un contrat d'entreprise éventuellement assorti d'un mandat accessoire lorsque le réviseur est appelé à poser des actes juridiques.

Il convient, en ce cas, de se référer aux règles spécifiques de responsabilité applicables à ces deux types de contrat qui n'engagent en principe le réviseur qu'à l'égard de son client. La prudence s'impose toutefois lorsque la mission conduit à établir un document susceptible de circuler dans les mains de tiers ou qui porte des appréciations susceptibles d'avoir des conséquences vis-à-vis du client ou de tiers (387). Dans la mesure où la mission du réviseur s'étend au domaine de l'intérêt général, nous soulignons que sa responsabilité aquilienne pourrait ici aussi être engagée. Il se gardera

(386) A. BENOIT-MOURY, «Les pouvoirs et les responsabilités des commissaires», *R.P.S.*, 1986, n° 6339, pp. 38-39.

(387) P.A. FORIERS et M. VON KUEGELGEN, «La responsabilité civile des réviseurs et experts-comptables», *Rev. Dr. ULB*, 1992, pp. 22-24.

notamment de flatter ou de noircir inutilement la situation dans un rapport qu'il établit et, de manière générale, veillera à indiquer dans son rapport les limites de la fiabilité de celui-ci. Il sera certes indépendant mais aussi prudent et mesuré.

37. A l'instar de la solution qui prévaut pour les administrateurs (*supra*, n° 10), la décision d'intenter l'action sociale appartient à l'assemblée générale (art. 561). Le Code ne prévoit pas la possibilité d'action des minoritaires, pour le compte de la société, telle qu'elle existe à l'encontre des administrateurs (art. 562). Ceci n'exclut cependant pas la possibilité pour les actionnaires minoritaires justifiant d'un dommage propre, découlant par exemple d'un abus de majorité, d'agir à titre personnel sur pied de l'article 140, al. 2 ou des articles 1382 et 1383 du Code civil.

38. La responsabilité du commissaire à l'égard de la société est individuelle mais elle peut être solidaire ou *in solidum* dans le cas de fautes communes (pour laquelle différentes personnes ont concouru consciemment à la réalisation d'un fait générateur du dommage) ou concurrentes (lorsque sans la faute commise par une personne, les fautes commises par les autres n'auraient pas suffi à occasionner le dommage).

3. – *La responsabilité du commissaire pour violation du code et des statuts (art. 140, al. 2)*

39. L'article 140, al. 2 instaure un régime de responsabilité aggravée des commissaires, inspiré du régime de l'article 528 applicable aux administrateurs.

Les commissaires sont, sur cette base, responsables solidairement tant envers la société qu'envers les tiers de tout dommage résultant d'infractions aux dispositions du Code des sociétés ou des statuts. Cette disposition prévoit aussi que les commissaires pourront être déchargés de cette responsabilité pour les infractions auxquelles ils n'ont pas pris part, s'ils prouvent : (i) qu'ils ont accompli les diligences normales de leurs fonctions et (ii) qu'ils ont dénoncé les infractions à l'organe de gestion et, le cas échéant, à l'assemblée générale la plus prochaine après qu'ils en auront eu connaissance. Ces conditions sont cumulatives.

40. Si le commissaire a lui-même violé le Code des sociétés ou les statuts, il ne pourra bien sûr prétendre échapper à sa responsabilité.

41. L'article 140, al. 2 vise essentiellement les infractions commises par d'autres personnes que les commissaires, en l'occurrence les administrateurs.

Distinguons deux hypothèses :

— le commissaire n'a pas eu connaissance d'une infraction aux dispositions du Code ou des statuts

42. Il ne suffit pas, pour échapper à la présomption de responsabilité, que le commissaire démontre qu'il n'a pas eu connaissance de l'infraction. Il doit en outre apporter la preuve qu'il a accompli des *diligences normales* et que celles-ci ne lui ont pas permis d'identifier l'infraction au Code des sociétés ou aux statuts. La charge de la preuve pèse sur le commissaire, rendant sur ce point sa tâche plus délicate que celle de l'administrateur. Il devra établir, notamment par la production des documents de travail dont les normes professionnelles imposent la tenue et la conservation, que des moyens suffisants ont été mis en œuvre, en tenant compte de l'étendue de la mission qui est la sienne, d'une part (*supra*, n° 28 à 33) et des moyens que les normes légales, réglementaires et professionnelles lui imposent de mettre en œuvre. La question débattue devant le juge, rappelle M. De Wolf, sera la suivante : « *si de tels moyens avaient été mis en œuvre, le commissaire n'aurait-il pas découvert les infractions litigieuses au droit des sociétés ou aux statuts* » (388) ?

— le commissaire constate une infraction aux dispositions du Code ou des statuts

43. S'il constate une infraction, le commissaire doit immédiatement la dénoncer au conseil d'administration. Une dénonciation à l'administrateur-délégué ne suffirait pas à couvrir la responsabilité du commissaire.

Dans le cas où l'organe de gestion n'y a pas remédié de façon adéquate, c'est l'assemblée générale la plus prochaine qui devra être informée.

(388) M. DE WOLF et P. SAERENS, *Éléments de droit de sociétés*, op. cit., p. 84.

L'obligation de révélation à charge du commissaire, nécessaire au renversement de la présomption de responsabilité qui pèse sur lui, doit être conciliée avec l'exception mentionnée à l'article 144, al. 1^{er}, 8° (*«lorsque la révélation de l'infraction est susceptible de causer à la société un préjudice injustifié, notamment parce que l'organe de gestion a pris des mesures appropriées pour corriger la situation d'illégalité ainsi créée»*). Cette exception s'inscrit dans le cadre du contenu du rapport de commissaire, accessible aux tiers.

Sur base de cette disposition et de celle de l'article 140 al. 2, lorsque l'organe de gestion a remédié de manière adéquate aux infractions dénoncées, le commissaire devrait en tout état de cause être admis à conserver le silence vis-à-vis de l'assemblée générale et, en même temps, être exonéré de la responsabilité de l'article 140, al. 2 (389).

Si le conseil d'administration n'a pas pris les mesures correctrices appropriées ou s'il n'a pas entièrement corrigé l'infraction, le commissaire devra redoubler de prudence. Il peut certes «se taire plus largement» (390), dans le cadre de la rédaction de son rapport de contrôle où l'adoption de mesures par le conseil d'administration n'est qu'un exemple justifiant de ne pas mentionner l'existence d'infractions dans son rapport de contrôle. En revanche, dans le cadre de l'application de l'article 140, al. 2 et en vue de s'exonérer d'une éventuelle responsabilité, le commissaire se devra d'informer les actionnaires en choisissant éventuellement de le faire sous une autre forme que celle de la mention de son rapport de contrôle (accessible aux tiers), le cas échéant par déclaration verbale actée au procès-verbal de l'assemblée.

44. Précisons que, sauf à méconnaître l'étendue des missions confiées aux commissaires, il n'y a pas de responsabilité automatique du commissaire en cas d'infractions commises par l'organe de gestion et qui n'auraient pas été révélées à l'assemblée générale. Les commissaires ne sont responsables qu'en cas de manquement à leurs propres obligations légales et s'ils sont en défaut d'avoir dénoncé les

(389) Voy. cependant Liège, 25 janvier 1996, *R.P.S.*, 1997, pp. 185-186 : Face à une situation où les administrateurs avaient remédié aux infractions constatées, la Cour de Liège, réformant le jugement *a quo* du tribunal correctionnel de Neufchâteau, fit toutefois grief au commissaire d'avoir été trop flou dans sa dénonciation au conseil d'administration, là où il se devait au contraire d'être moins évasif. Cons. A. BENOT-MOURY et N. THIRION, «La responsabilité pénale du réviseur d'entreprises : Epée de Damoclès ou Tigre de papier?», *R.P.S.*, 1997, pp. 189-229.

(390) M. DE WOLF et P. SAERENS, *Éléments de droit de sociétés*, Bruylant, 2006, p. 90.

infractions constatées à l'organe de gestion, dans les cas où ils en avaient l'obligation (391).

45. Le régime de responsabilité renforcée organisé l'article 140, al. 2 trouve-t-il également à s'appliquer lorsque le commissaire est appelé à exécuter une mission légale autre que la mission générale de contrôle? Une majorité de la doctrine répond affirmativement à la question.

Le réviseur (qui ne serait pas commissaire) ou l'expert comptable appelés à établir les mêmes rapports sont soumis au droit commun.

4. – *Responsabilité quasi-délictuelle des commissaires* (art. 1382 et 1383)

46. Les articles 1382 et 1383 du Code civil peuvent servir de base à une action de la société ou des tiers. Toute faute du commissaire qui constituerait simultanément un manquement à l'obligation générale de prudence et de diligence peut donner lieu à une action en responsabilité.

Dans le cas d'une action de la société, l'hypothèse demeure assez théorique eu égard aux règles strictes posées par la Cour de cassation en matière de cumul de responsabilités, rappelées ci-avant (*supra* nos 14 à 17) à l'occasion de l'examen des règles applicables à la responsabilité quasi-délictuelle des administrateurs. Le cumul est en revanche facilement admis lorsque le commissaire a commis une infraction pénale.

L'action des tiers fondée sur le droit commun est assez peu fréquente lorsqu'elle est dirigée contre les commissaires en charge de la mission générale de contrôle (article 142), tant est étendue la responsabilité des commissaires à l'égard des tiers, visée à l'article 140, disposition qui «absorbe» pour ainsi dire l'essentiel du contentieux de la responsabilité.

D'une manière générale, la prudence s'impose aux réviseurs mandatés par un client pour établir un rapport qui, arrivé dans les mains de tiers à qui ce rapport n'était pas destiné, servirait de fon-

(391) J. LIEVENS, «De aansprakelijkheid van de commissaris-revisor na de recente wetswijzigingen – enkele kritische bedenkingen», *Liber Amicorum J. Ronse*, Story Scientia, Brussel, 1986, pp. 272-273.

dement à une action en responsabilité quasi-délictuelle intentée par ces tiers (*supra*, n° 35).

Dans tous les cas, les tiers devront apporter la preuve de l'existence du lien de causalité entre la faute du réviseur et le préjudice qu'ils prétendent avoir subi. Il faut établir, en vertu de la théorie de l'équivalence des conditions, que le dommage occasionné au tiers ne se serait pas produit en l'absence de faute du réviseur. Cette preuve reste souvent difficile à établir (392).

5. – Critères d'appréciation de la responsabilité des commissaires

5.1. Les diligences normales de la fonction

47. Pour s'exonérer de la responsabilité visée à 140, al. 2, le commissaire devra faire la preuve qu'il a accompli les *diligences normales de la fonction*. C'est à ces mêmes *diligences* qu'il convient de se référer pour apprécier l'étendue de la responsabilité du commissaire à l'égard de la société, dans le cadre de l'article 140, al. 1^{er}.

Que recouvrent les diligences normales de la fonction de commissaire et comment les apprécier? Il s'agit là d'un rappel du critère de droit commun du professionnel normalement prudent et diligent, transposé aux réviseurs, professionnels du contrôle, membres d'un Institut dont ils sont tenus d'appliquer les normes de révision usuelles (art. 18bis de la loi du 22 juillet 1953). Parmi ces normes, il est permis de distinguer celles rendues obligatoires par un texte légal ou réglementaire de celles qui ne l'ont pas été, mais qui jouent néanmoins un rôle important car s'imposant au bon professionnel, honnête, compétent et soigneux (393).

Le commissaire devra donc respecter les dispositions légales, réglementaires et les normes de révision de l'Institut ainsi que, le cas échéant, les recommandations formulées par cet Institut (394) ou celles émanant de la Commission des Normes Comptables (395).

(392) Mons, 16 mai 1979, *R.P.S.*, p. 191.

(393) H. OLIVIER, «La réforme du statut du réviseur d'entreprise», *Rev. Belge de la comptabilité et de l'informatique*, n° 2/1983, p.1; P. KILESTE et C. STAUDT, «La responsabilité de l'administrateur et du réviseur d'entreprise dans les sociétés anonymes», in *Dernières évolutions en droit des sociétés*, Editions du Jenne Barreau, Bruxelles, 2003, pp. 99-100.

(394) B. TILLEMAN, *Le statut du commissaire*, ICCL, 2007, n° 2, p. 181, n° 295.

(395) P. KILESTE et C. STAUDT, «La responsabilité de l'administrateur et du réviseur d'entreprise dans les sociétés anonymes», *op. cit.* pp. 100-101.

Les normes de révision ont le caractère d'une recommandation dont on peut s'écarter moyennant justification, mais *elles n'en ont pas moins pour le réviseur, en pratique et peut-être même disciplinairement*, selon l'expression de J. Van Uytvanck (396), *une force quasi irrésistible*.

Le non respect de ces dernières normes constitue une présomption de ce que le commissaire a commis une faute en violant l'obligation de diligence professionnelle. Le commissaire dispose toutefois de la faculté de démontrer qu'eu égard aux circonstances particulières de l'espèce, son devoir de diligence lui imposait au contraire de ne pas appliquer ces normes.

Les normes générales de révision de l'Institut (2.3) sont fixées en ce sens : *«Le réviseur d'entreprises décide lui-même de la nature et de l'étendue des travaux de contrôle à effectuer. Il a le choix des techniques de contrôle à appliquer, mais il doit être toujours en mesure de motiver ses conclusions»*. Ce sont les circonstances de fait qui devront guider le réviseur dans son choix d'appliquer ou non ces normes, la prudence devant l'inciter à conserver les documents de travail qui lui permettront de se justifier (397).

5.2. Obligation de moyen et contrôle marginal

48. A l'instar de la responsabilité des administrateurs, seul sera sanctionné le comportement manifestement déraisonnable, par référence à la théorie du contrôle marginal.

Dans le cadre de son appréciation, le juge devra tenir compte de la nature de l'obligation qui pèse sur le commissaire. Il s'agit d'une obligation de moyen lui permettant, en pratique, de choisir la méthode de révision la plus appropriée et le mode de contrôle raisonnablement acceptable, ce qui implique que certaines irrégularités puissent ne pas être découvertes.

Soulignons avec le professeur Tilleman (398), que cette *«erreur d'appréciation»* qui se révélerait ultérieurement n'est pas nécessairement constitutive de faute : pour l'exécution des travaux de con-

(396) J. VAN UYTVANCK, «Libres propos sur les relations entre la gestion et le contrôle dans la grande entreprise», *op. cit.*, p. 84.

(397) J. LIEVENS, «De aansprakelijkheid van de commissaris-revisor na de recente wetswijzigingen — enkele kritische bedenkingen», *op. cit.*, p. 275 et A. BENOÎT-MOURY, «Les pouvoirs et les responsabilités des commissaires», *op. cit.*, pp. 40-41.

(398) B. TILLEMAN, *Le statut du commissaire*, *op. cit.*, pp. 183-184, n° 299, et les réf. citées.

trôle, le commissaire est en effet autorisé à recourir à des sondages et recoupements sérieux. La responsabilité du commissaire ne pourra être retenue que si les «erreurs» de son rapport n'auraient pas été commises par un professionnel normalement prudent et diligent dans les mêmes circonstances (399).

Les mêmes principes d'appréciation s'appliquent à la responsabilité des réviseurs dans le cadre des missions légales, autres que de contrôle général, que la loi leur confie.

6. – *Fin de la responsabilité*

6.1. *Décharge*

49. La décharge, donnée dans les conditions visées à l'article 554, al. 2 met un terme au droit d'action de la société. Nous renvoyons aux développements relatifs à la décharge des administrateurs (*supra*, n° 12).

6.2. *La prescription*

50. Les actions en responsabilité contre les commissaires, pour les faits relevant de leurs fonctions, se prescrivent, sur base de l'article 198, applicable également aux administrateurs et aux liquidateurs, par cinq ans.

Il s'agit, d'après la Cour de cassation (400), d'«une disposition générale et impérative qui est censée être applicable dans tous les cas» et concerne donc aussi bien la responsabilité contractuelle que la responsabilité quasi-délictuelle du commissaire.

Les missions légales spéciales, débordant le cadre de la mission générale de contrôle seraient soumises, selon certains auteurs, aux règles de prescription du droit commun (401) et non à la prescription raccourcie de l'article 198. Cette solution ne saurait être retenue que si la mission est confiée à un réviseur dans une société qui n'a pas désigné de commissaire.

Lorsque la mission spéciale est confiée au commissaire, l'article 198 nous semble devoir s'appliquer à toutes missions quelconques,

(399) *Ibidem*.

(400) Cass., 27 mai 1994, *R.P.S.*, p. 291.

(401) P.A. FORTIERS et M. VON KUGELGEN, «La responsabilité civile des réviseurs et experts-comptables», *Rev. Dr. ULB*, 1992, p. 59.

de la même manière que nous avons suggéré que la responsabilité du commissaire était couverte par l'article 140 quelles que soient les missions confiées au commissaire (mission générale de contrôle ou missions particulières).

Les missions contractuelles confiées à un réviseur ou à un expert, en dehors d'un mandat de commissaire, se prescrivent selon le droit commun (art. 2276 ter C. civ).

7. – *Limitation de la responsabilité des réviseurs d'entreprises*

51. Traditionnellement, les clauses d'exonération de responsabilité sont exclues chaque fois que la loi implique l'intervention d'un professionnel à titre de garantie des tiers puisque la mission du professionnel relève de l'ordre public (402).

Telle est l'option choisie par la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des réviseurs d'entreprises dont l'article 9*bis* disposait que : « *Les réviseurs d'entreprises sont responsables de l'accomplissement de leur mission professionnelle, conformément au droit commun. Il leur est interdit de se soustraire à cette responsabilité, même partiellement, par un contrat particulier* ». La loi autorisait toutefois les membres de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises à se faire couvrir par un contrat d'assurances approuvé par le Conseil de l'Institut (403).

52. Les travaux préparatoires de la loi du 5 décembre 1984 font apparaître l'intention du législateur, dans une première version de l'article 64, 8° L.C.S.C., de fixer une limite à la responsabilité du commissaire à hauteur de cinquante fois les honoraires perçus pour la mission. Pour éviter une différenciation des régimes entre les commissaires et les administrateurs et ne pas déroger à la règle applicable à l'ensemble des professions libérales, l'idée fut abandonnée.

53. L'article 62 de la loi du 23 décembre 2005 portant des dispositions diverses a remplacé l'article 9*bis* de la loi du 22 juillet 1953 par le texte suivant :

« Les réviseurs d'entreprises sont responsables, conformément au droit commun, de l'accomplissement des missions qui leurs sont réservées par la loi ou en vertu

(402) *Ibidem*, p. 33.

(403) A. BENOÎT-MOURY, « Les pouvoirs et les responsabilités des commissaires », *op. cit.*, p. 46.

de celle-ci. Sauf en cas d'infraction commise avec une intention frauduleuse ou à dessein de nuire, cette responsabilité est plafonnée à un montant de trois millions d'euros en ce qui concerne l'accomplissement d'une de ces missions auprès d'une personne autre qu'une société cotée, porté à 12 millions d'euros en ce qui concerne l'accomplissement d'une de ces missions auprès d'une société cotée. Le Roi peut modifier ces montants par un arrêté délibéré en Conseil des ministres.

«Il est interdit aux réviseurs d'entreprises de se soustraire à cette responsabilité, même partiellement, par un contrat particulier.»

«Ils sont autorisés à faire couvrir leur responsabilité civile par un contrat d'assurances approuvé par le Conseil de l'Institut.

«Les dispositions prévues aux alinéas 1 et 2 s'appliquent également aux missions dont l'accomplissement est réservé par la loi ou en vertu de celle-ci au commissaire ou, en l'absence de commissaire, à un réviseur ou à un expert-comptable, en ce compris dans les cas où ces missions sont effectuées par un expert-comptable».

Le Professeur Braeckmans (404) résume comme suit les considérations avancées par les travaux préparatoires à l'appui de l'introduction d'une limitation à la responsabilité des réviseurs :

- la responsabilité civile illimitée n'améliore pas la qualité de l'audit; elle constitue même, dans le cas de fraude dans les comptes annuels organisée par l'organe de gestion, une menace pour la continuité de l'activité des commissaires, personnes physiques ou cabinets d'audit;
- les régulateurs expriment leur inquiétude par rapport à la concentration du marché d'audit des sociétés cotées dans les cabinets d'audit internationaux, avec le risque de disparition des cabinets;
- au cours des vingt dernières années, le nombre d'assureurs potentiels a diminué;
- les montants de risques couverts ont été réduits au cours des dernières années, de 50 à 75 %, tandis que la responsabilité des commissaires et des cabinets d'audit s'est élargie, parallèlement à la capitalisation boursière sur le marché des capitaux.

54. L'article 9bis de la loi du 22 juillet 1953 vise les missions que la loi réserve aux réviseurs en ce compris les missions dont ils partagent le monopole avec les experts comptables. Les règles ici commentées ont donc vocation à s'appliquer également aux experts comptables, pour ces dernières missions.

(404) H. BRAECKMANS, «De wettelijke beperking van de aansprakelijkheid van de bedrijfsrevisor», *R.W.*, 2005-2006, p. 1654.

La nouvelle disposition n'a pas pour seul effet de limiter la responsabilité des réviseurs dans le cadre des missions que la loi leur réserve mais rétablit l'autonomie de la volonté pour ce qui concerne l'exonération de leur responsabilité purement contractuelle.

Alors que dans le premier cas, le réviseur ne peut s'exonérer au-delà de ce que la loi prévoit (trois millions d'euros en ce qui concerne l'accomplissement d'une de ces missions auprès d'une personne autre qu'une société cotée, montant porté à 12 millions d'euros en ce qui concerne l'accomplissement d'une de ces missions auprès d'une société cotée) il peut, dans le second cas, librement convenir avec son client d'une clause limitative plus étendue. D'après M. De Wolf, *«une limitation voire une exonération excessive de responsabilité dans les missions contractuelles ne sauraient toutefois être admises, car elles seraient contraires aux principes de dignité de la profession»* (405). Et l'auteur de poursuivre que l'absence de limitation de responsabilité pourrait elle aussi constituer une faute déontologique car contraire à la pérennité de la profession recherchée par le législateur.

55. Selon l'exposé des motifs, chacun des réviseurs composant un collège de commissaires est individuellement tenu à concurrence des montants fixés par la loi (406).

Le plafond joue par mission (mission générale de contrôle par le commissaire ou missions particulières réservées par la loi aux réviseurs et aux experts comptables), de sorte qu'en cas de mission spéciale s'ajoutant à la mission générale de contrôle, le plafond pourrait être appliqué deux fois.

Soulignons que les plafonds peuvent être modifiés par arrêté royal.

56. L'Institut des réviseurs considère que la limitation de responsabilité est d'ordre public (407), ce qui, selon lui, *«implique qu'un réviseur d'entreprises ne puisse renoncer, même a posteriori ou dans le cadre d'une transaction, au plafonnement légal de la responsabilité. Un tel renoncement pourrait en effet ouvrir une brèche dans le système*

(405) M. DE WOLF, «Le contrôle des comptes annuels et consolidés : du corset belge à la libéralisation européenne», *op. cit.*, p. 437.

(406) *Ibidem*.

(407) Voy. aussi H. BRAECKMANS, «De wettelijke beperking van de aansprakelijkheid van de bedrijfsrevisors», *op. cit.*, p. 1657.

de protection de la profession en tant que telle, que le législateur a entendu mettre en place. De tels renoncements devront donc, le cas échéant, être considérés comme des fautes déontologiques» (408).

(408) I.R.E., *rapport 2005*, pp. 49-50.