

QUELQUES INFRACTIONS PENALES DE DROIT COMMUN ET LES INFRACTIONS SPECIFIQUES AU DROIT DES SOCIETES ET COMPTABLE

Par J.Ph. BONTE, avocat à Bruxelles

1. INTRODUCTION

Dans la présente contribution, nous entendons examiner les circonstances dans lesquelles le reviseur d'entreprises pourrait encourir une condamnation pénale, soit comme auteur soit comme complice. Nous nous arrêterons également aux obligations que le droit pénal sanctionne dans le chef des administrateurs et des gérants, en liaison avec les missions exécutées par le reviseur d'entreprises.

2. LE DROIT COMMUN: LE CODE PENAL

Le code pénal définit de nombreuses infractions, dont nous ne relèverons ici que celles auxquelles le reviseur d'entreprises risque d'être confronté dans l'exercice de ses missions.

2.1. Le faux en écriture

L'article 196 C.P. prévoit une peine d'emprisonnement (de 5 à 10 ans) pour les personnes (autres que les officiers publics ou les fonctionnaires) qui auront commis un faux en écritures de commerce, de banque ou en écritures privées.

Les techniques de faux visées sont:

- les fausses signatures;
- la contrefaçon ou l'altération d'écritures ou de signatures;
- la fabrication de conventions, dispositions, obligations ou décharges, ou leur insertion après coup dans les actes;
- les additions ou altérations de clauses, de déclarations ou de faits que ces actes avaient pour objet de recevoir ou de constater.

Pour que les faits soient punissables, l'intention frauduleuse ou le dessein de nuire est requis (article 193 C.P.). Celui qui aura fait usage de l'acte faux ou de la pièce fausse sera puni s'il était l'auteur du faux (article 197 C.P.).

Ces dispositions s'appliquent aux comptes annuels non encore soumis aux actionnaires. Les articles 207 et 208 L.C.S.C., sur lesquels nous reviendrons, ne s'appliquent qu'à partir du moment où les comptes auront été portés à la connaissance des actionnaires ou des associés (art. 209, L.C.S.C., Cass. 19 nov. 1985n *R.W.*, 1985-86, col. 2899).

Pour qu'il y ait faux en écritures, il faut que quatre éléments constitutifs soient réunis:

- une présentation fausse de la réalité;
- l'intention frauduleuse ou l'intention de nuire;
- des dommages possibles ou réels;
- le faux commis dans des écrits ou selon une des méthodes prévues dans le code pénal (DETIENNE, J. *Droit pénal des affaires*, Bruxelles, De Boeck et Wesmael, 1989, p. 169, n° 428).

Peut-on envisager des cas d'application de cette définition dans le domaine professionnel du reviseur?

Il paraît évident qu'un reviseur d'entreprises qui se servirait de son expertise pour «aider» un client dans l'établissement de certaines conventions (par exemple, une livraison fictive de marchandises) ou de fausses factures pourra être condamné, comme co-auteur ou comme complice. Il n'est nullement requis que dans le chef du complice il y ait un mandat ou une activité quelconques dans la société en question, ni que le complice ait rédigé le document de sa main (Cass., 17 novembre 1965, *Pas.*, I, 1966, 366)?

On pourrait imaginer d'autres exemples encore (voir HUYBRECHTS, L., *Controle op de inbreng in natura, Bedenkingen vanuit een strafrechtelijke hoek*, BCNAR, Bruxelles, 1988, p. 176). Un apport en nature manifestement surévalué avec une intention frauduleuse est un cas patent de faux en écritures (voir Anvers, 22 janvier 1988, *R.W.*, 1987-1988, col. 1031, s'agissant de l'application de l'art. 196 C.P. à une expertise privée, à savoir un rapport de taxation concernant un navire, établi par un expert). En France la «majoration frauduleuse

d'apports» est citée expressément dans la loi comme un acte répréhensible (pour un cas d'application, voir Cass., 22 janvier 1990, *Revue des sociétés*, 1990 p. 456 et Cass., 18 juin 1990, *Revue des sociétés*, 1990, p. 627, où l'on voit le commissaire condamné parce qu'il s'était contenté de reprendre les valeurs d'apport que lui avait indiquées le fondateur).

2.2. L'insolvabilité frauduleuse

L'article 490bis C.P. punit d'un emprisonnement d'un an à six mois et/ou d'une amende de cinquante à cinq cents francs celui qui aura organisé son insolvabilité et n'aura pas exécuté les obligations dont il est tenu. L'organisation de l'insolvabilité pourra être déduite de toute circonstance de nature à révéler l'intention de se rendre insolvable et le texte de la loi énumère une série d'exemples, notamment: détruire, diverter ou dissimuler des biens ou des effets faisant partie de l'actif. L'infraction se définit également comme l'atteinte au gage commun des créanciers, de manière à le rendre insaisissable ou non susceptible d'exécution forcée (Anvers, 27 mai 1982, *R.W.*, 1982-1983, col. 2677). Bien entendu, une condamnation pénale n'interviendra que dans la mesure où le débiteur n'honore pas les obligations dont il est tenu.

Le réviseur d'entreprises pourra être confronté aux problèmes évoqués ici. Que penser, en effet, de la personne qui aurait contracté de lourdes dettes personnelles et qui ferait apport de l'universalité de ses biens à une société anonyme? (ou encore d'un apport en société pour échapper aux conséquences de la faillite d'un premier commerce: voir HUYBRECHTS, 1.c., p. 175). Cette personne devra s'adresser à un réviseur d'entreprises qui établira un rapport sur l'apport. Il est clair que cette opération aura pour effet de faire disparaître les biens immobiliers du patrimoine de la personne physique débitrice. Ils seront certes remplacés par des actions ou par des valeurs mobilières que le créancier pourra également faire saisir. A strictement parler, il n'y a pas d'insolvabilité frauduleuse en l'occurrence, et le réviseur d'entreprises ne pourra être condamné ni comme auteur ni comme complice. Toutefois, on ne saurait nier que la réalisation des actions d'une société patrimoniale sera normalement plus difficile qu'une cession de biens immobiliers.

La situation se présenterait sous un tout autre jour lorsque le reviseur d'entreprises, dans son rapport, admet sciemment la sous-évaluation des biens, telle que souhaitée par son client. Il y aurait alors un appauvrissement du patrimoine du débiteur en faveur de la société. L'arrêt précité de la Cour d'Anvers considère que l'appauvrissement n'est pas une condition indispensable pour pouvoir parler de l'organisation d'une insolvabilité frauduleuse. Toutefois, si cet appauvrissement est réel, il constituera, selon nous, une circonstance aggravante et le reviseur d'entreprises ne sera pas libre de tout soupçon, dans la mesure où l'on pourrait retenir contre lui également une intention frauduleuse.

2.3. Escroquerie

L'article 496 C.P. prévoit pour l'escroquerie une peine d'emprisonnement de un mois à cinq ans et une amende de vingt-six à trois mille francs. Est coupable d'escroquerie celui qui, dans le but de s'approprier une chose (par exemple des fonds), emploierait des «manoeuvres frauduleuses» en abusant de la confiance.

Comment qualifier l'attitude d'un gérant d'une S.P.R.L. qui après huit mois connaît déjà des difficultés financières et qui tenterait d'emprunter de l'argent à un ami pour l'investir dans l'affaire (Cass., 6 février 1985, p. 316). La S.P.R.L. n'a pas encore déposé de comptes annuels et pour convaincre l'ami en question, le reviseur d'entreprises établit sciemment un rapport favorable sur la situation financière. Le gérant pourra être condamné pour escroquerie et, à mon sentiment, le reviseur d'entreprises pourra être condamné comme co-auteur ou comme complice. Il n'est pas nécessaire qu'il ait poursuivi personnellement un avantage pécuniaire (Cass., 30 juin 1975, *Pas.*, I, 1975, 1057): la simple participation aux manoeuvres frauduleuses ayant convaincu le tiers (en l'occurrence, le rapport) suffit.

3. LE DROIT DES SOCIETES: LA LEGISLATION PARTICULIERE

Les lois coordonnées sur les sociétés commerciales sont bien connues du reviseur. S'agissant de l'exécution de ses missions, il pourrait se contenter des 199 premiers articles de cette loi. Toutefois, à partir de l'article 200, ces lois comprennent une série de dispositions pénales dont il aura intérêt à prendre connaissance.

C'est ainsi que seront punis d'une amende de cinquante à dix mille francs ceux qui n'auront pas fait les dénonciations requises dans les actes ou projets d'actes de sociétés, dans les procurations ou souscriptions (art. 201, 30, L.C.S.C.).

Sont notamment visés:

- Les conclusions du rapport du reviseur d'entreprises sur le rapport en nature lors de la constitution de la société, à reprendre dans l'extrait à publier de l'acte de constitution de la société (art. 7, 6°, L.C.S.C.). L'article s'applique également aux sociétés coopératives où l'intervention d'un reviseur d'entreprises lors de la constitution est également devenue obligatoire (art. 141ter des L.C.S.C.), mais l'article 7b, 6° ne requiert pas que les conclusions du reviseur d'entreprises soient reprises dans l'extrait relatif à une société coopérative (KUPERS, W., *Revisorale controle bij inbrengen in natura in de cooperatieve vennootschap*, *T.R.V.*, 1990, 176).
- L'indication dans l'acte de constitution d'une S.A. ou d'une S.P.R.L. de la spécification de chaque apport en nature, du nom du reviseur d'entreprises et des conclusions de son rapport (article 30, 11° et 121, 12° L.C.S.C.).
- En cas d'augmentation du capital d'une S.A. par souscription publique, la reprise dans l'acte du relevé des souscriptions, certifié par le commissaire-reviseur (art. 34, §5, L.C.S.C.). Toutefois l'acte constatant l'augmentation de capital par apport en nature à une S.A. ou à une S.P.R.L. ne devrait plus obligatoirement mentionner les conclusions du rapport du reviseur, les art. 34 et 122 des L.C.S.C. ne renvoyant pas aux articles 30 et 121 des L.C.S.C. (voir dans ce sens: RESTEAU, *Traité des S.A.*, III, Bruxelles, Swinnen, 1986, p. 23, n°s 1380 et 1381).
- La mention, dans l'acte de transformation d'une société de la conclusion du rapport établi par le commissaire-reviseur ou par le reviseur d'entreprises, en application des art. 166 et 167 L.C.S.C. (art. 170, 2e alinéa, L.C.S.C.).

Il résulte de l'article 201, 3°bis que les mêmes sanctions visent également le gérant ou les administrateurs qui auront omis, conformément à l'art. 29quater (S.A.: quasi-apport), 3bis, § 3 (S.A.: émission d'actions sans désignation de valeur nominale en dessous du pair comptable des anciennes actions de même catégorie), 34 (S.A.: aug-

mentation de capital par apport en nature), 120 quater (S.P.R.L.: quasi-apport), 122 § 3 (S.P.R.L.: augmentation de capital par apport en nature), 141 quater (Soc. Coop., quasi-apport) et 167, transformation d'une société commerciale, d'une S.A., d'une société en commandite, d'une société en commandite par actions, d'une S.P.R.L. ou d'une société coopérative) de présenter le rapport spécial accompagné du rapport du commissaire-reviseur ou du réviseur d'entreprises. L'article 141 quinquies L.C.S.C. qui prévoit l'augmentation par apport en nature dans une société coopérative n'est apparemment pas visé.

L'article 201, 3^oter L.C.S.C. complète la disposition précédente: les associés d'une société en nom collectif qui, dans le cadre de la transformation, n'auront pas rédigé un état résumant la situation active et passive et qui n'auront pas désigné un réviseur d'entreprises, s'exposent également à l'amende susvisée.

Il ressort des dispositions que nous avons analysées aux points 7, 8 et 9 que le législateur, à chaque fois qu'il a prévu l'intervention du réviseur d'entreprises, a également prévu les sanctions pénales. La société ne pourra donc pas se soustraire à l'obligation de faire rapport et à la publicité du rapport, au risque de voir poursuivre ses associés, ses gérants ou ses administrateurs devant les juridictions pénales.

Une disposition particulièrement importante pour la pratique professionnelle est l'article 201, 3^o quater et 4^o L.C.S.C. Celui-ci prévoit une sanction pénale pour le gérant ou l'administrateur d'une S.A., d'une S.P.R.L. ou d'une société coopérative qui omettrait, dans les six mois de la clôture de l'exercice, de soumettre les comptes annuels et de déposer ceux-ci dans les trente jours de leur approbation par l'assemblée générale au greffe, en même temps que toute une série d'autres documents (notamment la mention du commissaire-reviseur en fonction, le rapport établi par celui-ci en application de l'art. 65 L.C.S.C. ou les conclusions de ce rapport dans le cas d'une P.M.E. dans le sens de la loi comptable).

Le commissaire-reviseur qui constaterait que son rapport n'a pas été déposé dans les délais prévus, pourrait déposer plainte auprès du Procureur du Roi pour contraindre la société audit dépôt (voir dans ce sens: Institut des Réviseurs d'Entreprises, *Rapport Annuel*, 1988, p. 56).

L'article 201, 5° L.C.S.C. prévoit une cause de responsabilité personnelle éventuelle (l'amende susvisée) du commissaire-reviseur. Il résulte de l'article 73 L.C.S.C. que le commissaire-reviseur d'une S.A. ou d'une S.P.R.L. est habilité à convoquer l'assemblée générale, cette convocation relevant normalement de la compétence du conseil d'administration ou du gérant. Le commissaire-reviseur devra toutefois procéder à cette convocation lorsque les actionnaires représentant 1/5 du capital social le demandent. Il en va de même pour l'assemblée générale des détenteurs d'obligations (art. 91, L.C.S.C.) et l'art. 201, 5° indique le délai dans lequel il faut donner suite à cette demande, à savoir trois semaines à compter de la requête. Cette disposition est assortie d'une sanction. Il ne faut pas que l'assemblée générale se réunisse dans le délai précité, mais les convocations doivent être envoyées par le commissaire-reviseur dans les trois semaines (RESTEAU, C., o.c., II, 1982, p. 341, n° 1140).

La disposition relative au rapport dans lequel les administrateurs ou les gérants rendent compte de leur gestion est également assortie d'une sanction pénale (art. 201, 9°, L.C.S.C.). Seront sanctionnés pénalement, non seulement la non présentation d'un rapport de gestion dans une S.A., une S.P.R.L. ou une société coopérative, mais aussi l'établissement (formel) d'un rapport de gestion qui ne comprendrait pas les mentions minimum prescrites (voir art. 77, al. 4 et 5, L.C.S.C.). Le législateur a retenu cette dernière infraction dans le chef des administrateurs d'une S.A. ou des gérants d'une S.P.R.L. La matérialité de l'infraction pourrait ressortir du rapport du commissaire-reviseur qui, en application de l'art. 65, 1er alinéa, 4° L.C.S.C. doit indiquer: «si le rapport de gestion comprend les informations requises par la loi et concorde avec les comptes annuels».

Enfin, l'art. 201 L.C.S.C. comprend encore un 10° relatif au quasiapport dans une S.A., une S.P.R.L. ou une société coopérative. Cette opération doit être *préalablement* approuvée par l'assemblée générale, à peine pour les administrateurs ou les gérants de se voir infliger une amende. Dans la pratique, cette approbation prendra souvent la forme d'une rectification post factum, après que l'opération ait déjà été engagée, celle-ci restant valable selon une partie de la doctrine (voir: VAN BRUYSTEGEM, B., *De vennootschappenwet '86*, Anvers, Kluwer, 1986, p. 33). A strictement parler, cette façon de procéder pourrait donner lieu à sanction pénale. L'art. 201, 10° L.C.S.C. ne

parle pas expressément d'une approbation préalable, mais il renvoie aux articles 29quater, 120quater et 141quater L.C.S.C. et la seule approbation visée dans ces articles doit être donnée préalablement.



Pour les infractions qui y sont mentionnées, l'article 204 L.C.S.C. prévoit des sanctions plus sévères: une peine de prison de un mois à un an et une amende de cinquante à dix mille francs, ou l'une de ces peines seulement.

Le 2° de cet article sanctionne la situation déjà analysée au point 11, à savoir le non respect de l'article 80 L.C.S.C., du moins dans ses alinéas premier, deux et quatre. Si l'infraction s'accompagne d'une intention frauduleuse, ce n'est pas l'art. 201, 4° qui s'applique, mais bien l'article 204, 2° qui prévoit une sanction plus sévère.

L'article 204, 5° L.C.S.C. intéresse au premier chef le reviseur d'entreprises. Il prévoit une sanction non seulement à l'égard des administrateurs mais aussi à l'égard des commissaires qui contreviennent à l'article 64ter L.C.S.C. Cette disposition est relative à la rémunération du commissaire-reviseur et on pourrait avoir tendance à ignorer son importance:

- La rémunération consiste en une somme *fixe*, établie *au début* du mandat par l'assemblée générale. La perception par le commissaire-reviseur d'émoluments, que le conseil d'administration aurait fixé postérieurement à sa nomination formelle par l'assemblée générale, peut être sanctionnée pénalement. De tels émoluments pourraient en effet être considérés comme des avances que l'article 64ter L.C.S.C. interdit (dans ce sens: Institut des Reviseurs d'Entreprises, *Rapport annuel*, 1986, p. 68). Le commissaire-reviseur sera attentif à ce point, dans la mesure où bon nombre d'assemblées générales se déroulent de manière trop peu formelle et en méconnaissant les lois sur les sociétés.

Par ailleurs, cet article contient également une disposition très claire applicable aux prestations exceptionnelles ou aux missions particulières accomplies par le commissaire-reviseur pour la société qu'il contrôle. Ce type de prestations est de pratique courante mais le rapport de gestion doit rendre compte et de leur objet et de la rémunération y afférente. L'on vise par ces exceptionnelles les missions

qui en vertu des Lois sur les sociétés doivent être confiées au commissaire-reviseur, par exemple le rapport sur un apport en nature dans le cas d'une augmentation de capital d'une S.A. Les missions particulières sont celles non prévues par les Lois soc. dans la mesure où elles sont compatibles avec la fonction de commissaire, par exemple, les missions de conseil en matière d'organisation (dans ce sens: MAES, J.P., et VAN HULLE, K., *De hervorming van het bedrijfsrevisoraat*, Anvers, Kluwer, 1985, p. 75).

La même publicité dans le rapport de gestion est requise pour les tâches, mandats et missions que le commissaire-reviseur n'exerce pas personnellement mais par les personnes (a) avec qui il a signé un contrat de travail ou (b) avec qui il entretient des relations de collaboration professionnelle. Cette disposition s'applique à la rémunération distincte attribuée, par exemple pour la déclaration fiscale remplie par un fiscaliste qui travaille dans les liens d'un contrat de travail chez le commissaire-reviseur. A mon sens, serait également visé ici l'accomplissement d'une mission consultative par un cabinet de conseillers en gestion qui porte la même appellation que la société du commissaire-reviseur. Cette dernière hypothèse ne sera toutefois visée que dans la mesure où il existe des liens de collaboration professionnelle et donc une certaine permanence dans les contacts professionnels.

- Le commissaire-reviseur enfin ne pourra recevoir aucun avantage de la société en dehors de ses émoluments. Sont interdits: les prêts, les avances et les constitutions de garanties.

L'art. 204, 6° L.C.S.C. contient également une disposition importante. L'article 64sexies L.C.S.C. définit un pouvoir d'investigations étendu pour le commissaire-reviseur. Le fait de mettre obstacle au contrôle (application de l'art. 64sexies des L.C.S.C.), mais aussi le refus de renseignements ou le fait de donner sciemment des renseignements inexacts ou incomplets qui sont sanctionnés. La sanction s'appliquera par exemple au refus d'exécuter une «confirmation de tiers» demandée par le commissaire-reviseur (article 64sexies, al. 3 L.C.S.C.) et au non établissement de l'état semestriel (article 64sexies, alinéa 5 L.C.S.C.).

□ □ □

Si ses travaux sont entravés de cette manière, le commissaire-revisuer pourra déposer plainte. Dans la pratique, une collaboration aussi difficile avec la société débouchera le plus souvent sur la démission en cours de mandat, dans le respect de l'article 64 quinquies L.C.S.C. L'article 205 L.C.S.C. est aussi important pour le réviseur d'entreprises, dans la mesure où il prévoit la sanction d'une amende et/ou d'une peine de prison à l'égard des administrateurs d'une S.A. qui contreviendront aux dispositions de l'article 77ter L.C.S.C. Cet article concerne l'attribution d'un dividende intérimaire par la S.A. C'est ainsi qu'aucun dividende intérimaire ne pourra être distribué sans qu'il n'y ait eu contrôle de la situation active et passive par le commissaire-réviseur. Ce rapport doit faire apparaître que les bénéfices sont suffisants pour permettre la distribution d'un tel dividende.

En outre, le rapport du réviseur devra être joint au rapport annuel du commissaire-réviseur (art. 77ter, al. 2 et 3 L.C.S.C.).

Par ailleurs, l'article 205 L.C.S.C. sanctionne également la distribution de dividendes ou de tantièmes fictifs, à savoir ceux qui sont contraires au prescrit de l'art. 77bis, même si cette distribution ne s'accompagne pas d'une intention frauduleuse ni d'une intention de nuire: la faute et la négligence suffisent comme éléments constitutifs de l'infraction (Cass., 4 mars 1912, *Pas.*, 1912, I., p. 143).

Encore que l'article 205 ne mentionne que les administrateurs et les gérants, le commissaire-réviseur devrait tenir compte du fait que les règles en matière de complicité sont applicables, et qu'il pourrait à son tour voir sa responsabilité pénale engagée (RESTEAU, C., *Traité des S.A.*, P. Pee, Bruxelles, 1934), IV, p. 417, n° 2239).

L'article 17 de la loi du 17 juillet 1975 (voir plus loin) pourrait également justifier les poursuites contre le commissaire-réviseur. La répartition des bénéfices, en effet, fait partie des comptes annuels et doit y être reprise de manière complète et fidèle: le commissaire-réviseur devra vérifier le respect des dispositions de la loi de 1975 en la matière (voir DETIENNE, J. o.c., p. 343, n° 822).



Depuis la réforme de 1984, le rachat de parts propres, dans les limites prévues aux articles 52bis et 128bis L.C.S.C., est autorisé. L'article 206 L.C.S.C. prévoit une peine d'une amende de 50 à 10.000 fr

et/ou une peine de prison d'un mois à un an pour les administrateurs, les gérants et indirectement les commissaires qui auront contrevenu aux articles 52bis ou 128bis. Les prêts et avances ainsi que les versements fictifs relèvent également du champ d'application du présent article.

En adoptant une certaine attitude, le commissaire-reviseur pourra permettre de telles opérations ou pour le moins ne pas s'y opposer (RESTEAU, o.c., p. 428, n° 2255). Ce sera notamment le cas lorsque le commissaire-reviseur aura omis de signaler, dans son rapport à l'assemblée générale, une opération faite en violation des lois coordonnées.



Le faux dans les comptes annuels, tout comme l'usage d'actes faux, sont également sanctionnés par les lois coordonnées sur les sociétés commerciales. Les articles 207 et 208 prévoient une peine de prison (de 5 à 10 ans) et une amende de 26 à 2.000 francs pour ces infractions.

Pour l'application de l'article 207 plusieurs éléments devront être réunis (DETENNE, o.c., p. 335, n° 805):

- il doit s'agir des comptes annuels;
- communiqués aux actionnaires ou aux associés;
- la réalité doit avoir été faussée (en la matière, ce seront surtout les évaluations et les amortissements qui poseront problèmes);
- des techniques spécifiques doivent avoir été utilisées (voir ci-dessus, art. 196 du Code Pénal);
- l'intention frauduleuse ou le dessein de nuire;
- les dommages possibles.

Le champ d'application de l'article 207 des L.C.S.C. est vaste. Sont visés non seulement le conseil d'administration (auteur), mais aussi en tant que complices l'expert comptable qui a préparé les comptes annuels et le commissaire-reviseur qui les a approuvés sans réserve (DUPLAT, J.L., *Aspects nouveaux du droit de la banqueroute, du droit pénal comptable et du droit pénal des sociétés commerciales*, dans *L'évolution récente du droit commercial et économique*, Bruxelles, Ed.

Jeune Barreau, 1978, p. 438). Les dispositions du Code pénal relatives à la complicité s'appliquent effectivement aux comptes annuels qui sont un faux. Il résulte de l'article 209 qu'on ne parlera de comptes annuels en droit pénal qu'à partir du moment où ce document aura été soumis à l'approbation des actionnaires ou des associés. L'on entend par là la mise à la disposition des comptes annuels pour les actionnaires au siège social quinze jours avant l'assemblée générale, et éventuellement l'envoi aux actionnaires en nom, tel que prévu à l'art. 78 L.C.S.C. (HUYBRECHTS, L., note sous Cass., 19 novembre 1985, *R.W.*, 1985-86, 2902).



L'article 210 L.C.S.C., enfin, prévoit que le livre premier du code pénal s'appliquera aux infractions prévues par les lois coordonnées. Sera également applicable, le chapitre VII: de la participation de plusieurs personnes au même crime ou délit. Les complices seront donc sanctionnés de la même manière. Aux termes de l'article 67 C.P., ce sont les personnes qui auront donné des instructions, qui auront procuré des armes, des instruments ou tout autre moyen pour commettre le crime ou le délit, sachant qu'ils devaient y servir, ou ceux qui, avec connaissance, auront assisté l'auteur ou les auteurs du crime ou du délit dans les faits qui l'ont préparé ou facilité, ou dans ceux qui l'ont consommé. N'est pas exclu non plus du champ d'application, l'article 85 concernant les circonstances atténuantes: les peines d'emprisonnement et les amendes pourront donc être réduites, sans qu'elles puissent être inférieures aux peines de police, et dans certaines circonstances, l'amende pourra remplacer la peine d'emprisonnement.

4. LE DROIT COMPTABLE: LEGISLATION PARTICULIERE

Depuis 1975, le droit comptable belge comprend une sanction pénale importante, à savoir l'article 17 de la loi du 17 juillet 1975, dont les principes sont les suivants:

- les commerçants et les responsables d'une personne morale qui contreviennent sciemment à la loi comptable (ou à ses arrêtés d'exécution), s'exposent à une amende. S'ils ont agi avec une intention frauduleuse, la peine sera un emprisonnement et/ou une amende.

- Si conformément à l'article 5 de la loi du 17 juillet, les commerçants ou responsables étaient autorisés à tenir une comptabilité simplifiée, les peines prévues ne s'appliqueront qu'en cas de faillite de l'entreprise.
- Les contrôleurs (le commissaire-reviseur, le reviseur (d'entreprises ou l'expert indépendant) qui auront attesté ou approuvé des comptes, des comptes annuels, des bilans et des comptes de résultats ou des comptes consolidés d'entreprises, sans que soient respectées les dispositions de l'article 2 (une comptabilité appropriée à la nature et à l'étendue des activités de l'entreprise), de l'article 3, premier alinéa (une comptabilité qui couvre l'ensemble des opérations, des avoirs, etc.) et troisième alinéa (comptabilité adaptée à l'existence d'opérations menée en association commerciale momentanée ou en participation), aux articles 4 à 9 (comptabilité en partie double, les livres et les comptes, plan comptable, documents justificatifs, inventaire, etc.), ou les arrêtés pris en exécution de l'article 4, alinéa 6 (plan comptable minimum normalisé, A.R. du 12 septembre 1983 déterminant le P.C.M.N.), de l'article 7, alinéa 4 (évaluation de l'inventaire, présentation et contenu des comptes annuels, A.R. du 8 octobre 1976), de l'article 8 § 2 (tenue et conservation des livres, A.R. 12 septembre 1983 pris en exécution de la loi du 17 juillet 1975 et 11 (comptes consolidés, A.R. du 6 mars 1990), pourront être punis d'une amende de cinquante à dix mille francs. L'attestation ou l'approbation des comptes annuels contestée doit être délivrée alors que l'on peut constater une infraction de la loi comptable dont le contrôleur a connaissance ou qu'il n'a pas identifiée suite au non-accomplissement des diligences normales pour s'assurer que les dispositions visées ont été respectées.

Il ressort des travaux parlementaires que ce dernier point est une référence au respect des règles arrêtées par l'organisation professionnelle, par exemple les normes de revision promulguées par l'Institut des Reviseurs d'entreprises (Doc. Parl. Sénat, 1975-76, n° 436/1, p. 15). Si le contrôleur a agi avec une intention frauduleuse, les peines augmentent à un emprisonnement de un mois à un an et/ou une amende de cinquante à dix mille francs.

Selon HUYBRECHTS (o.c., p. 183), le rapport fait par le reviseur sur un apport en nature serait également visé par cette disposition, mais

cette opinion n'est pas partagée, à raison nous semble-t-il, par OLIVIER qui assimile le terme «attester» au terme «certifier» et qui estime que le mot «approbation» doit être compris ici dans son sens normal. Pour le rapport de transformation, toutefois, la situation est différente: le reviseur ne pourrait approuver sans réserves une situation active et passive si la comptabilité de la société à transformer n'a pas été tenue conformément aux dispositions de la loi (voir, dans ce sens, OLIVIER, H., cité par TROISFONTAINES, P., *Les dispositions pénales de la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises*, dans *Droit comptable*, Bruxelles, La Charte, 1985, p. 99).

Tout comme pour les délits relevant des lois coordonnées sur les sociétés commerciales, le livre Ier du Code Pénal s'appliquera ici aussi intégralement (voir 21).

A ce propos, il importe encore d'attirer l'attention sur l'art. 577, 1^o du Code de Commerce (modifié par l'art. 22 de la loi du 17 juillet 1975) qui prévoit la condamnation d'un commerçant pour banqueroute frauduleuse s'il a soustrait en tout ou en partie les livres ou documents comptables visés au Chapitre premier de la loi du 17 juillet 1975 ou s'il en a frauduleusement enlevé, effacé ou altéré le contenu. Par ailleurs, l'article 578 du C.Com. que seront déclarés complices ceux qui par l'un des moyens indiqués en l'article 60 du Code Pénal (actuellement les articles 66 et 67 C.P.) auront provoqué à ces faits et ceux qui auront, avec connaissance, aidé le banqueroutier frauduleux dans les faits qui auront préparé ou facilité sa banqueroute ou dans ceux qui l'auront consommée.

Il nous paraît qu'il y a là un certain risque pour le commissaire-reviseur d'une société en faillite. Point n'est besoin, en effet, que le complice soit lui-même en faillite pour encourir une condamnation (Cass., 5 juin 1876, *Pas.*, p. 300), ni qu'il ait la qualité de commerçant (Cass., 20 décembre 1983, *Pas.*, I, 1984, 447). Le cas d'application le plus classique cas visé par la disposition est celui de l'administrateur ou du gérant, qui pendant la période suspecte omet d'enregistrer dans son livre de caisse une série de paiements de ses clients pour constituer ainsi «une caisse noire», au détriment de ses créanciers (voir, dans ce sens, DUPLAT, J.L., o.c., p. 384).

LE DROIT PENAL ET L'APPEL PUBLIC A L'EPARGNE ⁽¹⁾

Par Y. STEMPIERWSKY,

Attaché à la Commission bancaire et financière ⁽²⁾

1. CADRE GENERAL DE L'APPEL PUBLIC A L'EPARGNE

La disposition clé en la matière, prohibant tout appel public à l'épargne, est l'article 15 § 1er de la loi du 10 juin 1964 sur les appels publics à l'épargne qui prévoit que sont punis d'un emprisonnement d'un mois à un an et d'une amende de 50 francs à 10.000 francs ⁽³⁾ ou d'une de ces peines seulement, ceux qui reçoivent du public, sous quelque forme ou qualification que ce soit, ou qui font appel au public en vue de recevoir des fonds remboursables à vue, à terme ou moyennant un préavis.

Les termes de cette disposition sont à ce point généraux que le législateur a estimé nécessaire d'énumérer, au paragraphe 2 de l'article 15, une série d'opérations auxquelles le paragraphe 1er susévoqué n'est pas applicable. Il s'agit notamment:

- des dépôts effectués auprès des banques (définies à l'article 1er du titre 1er de l'arrêté royal du 9 juillet 1935); l'activité bancaire est réglementée et assortie de sanctions pénales en vertu des articles 42, 43 et 44 de l'arrêté royal n° 185 du 9 juillet 1935;
- et des émissions publiques de titres et valeurs définies à l'article 26 de l'arrêté royal n° 185 du 9 juillet 1935, première disposition de l'important titre II de cet arrêté. Ces émissions sont ce que l'on pourrait considérer comme les appels publics à l'épargne au sens strict.

1) Texte remanié et actualisé au 31 mars 1991 de l'exposé présenté le 14 décembre 1990 au cours de la journée d'études intitulée «Le reviseur et le droit pénal».

2) Ce texte rédigé à titre personnel ne saurait engager la Commission bancaire et financière.

3) Le montant des amendes est en vertu de l'article 1er de la loi du 5 mars 1952 relative aux décimes additionnels sur les amendes pénales à multiplier par 80.

Une fois rappelé le principe de la prohibition générale d'appel public à l'épargne, il convient de s'attarder au titre II de l'arrêté royal du 9 juillet 1935.

Il y a lieu de rappeler tout d'abord que d'importantes modifications ont été apportées à cet arrêté par la loi du 9 mars 1989, ainsi que par la loi du 4 décembre 1990.

La loi du 9 mars 1989 ⁽⁴⁾ avait pour objet de transposer en droit belge les directives du 5 mars 1979 ⁽⁵⁾, du 17 mars 1980 ⁽⁶⁾ et du 15 février 1982 ⁽⁷⁾ en matière de valeurs mobilières. Cette transposition a été complétée par l'entrée en vigueur des arrêtés suivants:

- Arrêté royal du 18 septembre 1990 relatif aux Comités de la Cote auprès des Bourses mobilières du Royaume et à l'admission des valeurs mobilières à la cote (M.B., 22 septembre 1990, p. 18.127 et erratum in M.B., 25 octobre 1990, p. 20.390).
- Arrêté royal du 18 septembre 1990 relatif aux obligations découlant de l'admission de valeurs mobilières à la cote officielle d'une bourse de fonds publics et de change du Royaume (M.B., 22 septembre 1990, p. 18.138 et erratum in M.B., 25 octobre 1990, p. 20.390).

4) Loi du 9 mars 1989 modifiant le Code de commerce et l'arrêté royal n° 185 du 9 juillet 1935 sur le contrôle des banques et le régime des émissions de titres et valeurs (M.B., 9 juin 1989, p. 10401) dont les dispositions sont entrées en vigueur le 25 novembre 1989 (Arrêté royal du 16 novembre 1989 fixant la date d'entrée en vigueur de la loi du 9 mars 1989 modifiant le Code de commerce et l'arrêté royal n° 185 du 9 juillet 1935 sur le contrôle des banques et le régime des émissions de titres en valeurs, M.B., 25 novembre 1989, p. 19378) à l'exception des articles 27 et 28 entrés en vigueur le 16 septembre 1989 (Arrêté royal du 4 septembre 1989 fixant la date d'entrée en vigueur des articles 27 et 28 de la loi du 9 mars 1989 modifiant le Code de commerce et l'arrêté royal n° 185 du 9 juillet 1935 sur le contrôle des banques et le régime des émissions de titres et valeurs, M.B., 16 septembre 1989, p. 15956).

5) Directive (79/279/CEE) portant coordination des conditions d'admission de valeurs mobilières à la cote officielle d'une bourse de valeurs modifiée par la directive du Conseil (82/148/CEE) du 3 mars 1982 et par la directive (88/627/CEE) du 12 décembre 1988.

6) Directive (80/390/CEE) portant coordination des conditions d'établissement, de contrôle et de diffusion du prospectus à publier pour l'admission de valeurs mobilières à la cote officielle d'une bourse de valeurs, modifiée par la directive (82/148/CEE) du 3 mars 1982 et par la directive (87/345/CEE) du 22 juin 1987.

7) Directive (82/121/CEE) relative à l'information périodique à publier par les sociétés dont les actions sont admises à la cote officielle d'une bourse de valeurs.