



Stephan Glättli

licencié en droit, LL.M., avocat
président de la Commission de déontologie de
FIDUCIAIRE|SUISSE
Glättli Rechtsanwältin AG, Olten
www.glaettli-rechtsanwaelte.ch



Tobias Burri

MLaw, avocat et notaire
Glättli Rechtsanwältin AG, Olten
www.glaettli-rechtsanwaelte.ch

Écouter cet article spécialisé?

Télécharger le fichier audio de l'article sur www.trex.ch.



Indépendance

Un réviseur, actionnaire minoritaire d'une société à auditer, peut-il être indépendant?

Le présent article fait référence à une décision récente de la Commission d'éthique professionnelle de l'Association suisse des fiduciaires FIDUCIAIRE|SUISSE (ci-après: Commission d'éthique professionnelle). Cet organe a pour mission d'examiner d'éventuelles infractions commises par des membres des sections de l'Association et dénoncées comme telles. Dans le cas d'espèce, il était reproché à un membre d'avoir enfreint l'obligation d'indépendance énoncée à l'art. 4 du Règlement de déontologie de l'Association suisse des fiduciaires FIDUCIAIRE|SUISSE (ci-après: Règlement de déontologie).

1. Les faits dénoncés

Le membre a agi sans conteste à titre d'organe de révision de la société dénonciatrice (ci-après: la dénonciatrice) durant plusieurs années. La dénonciatrice est une société anonyme qui pratique le négoce de spiritueux et autres accessoires dans le monde entier. Elle s'est plainte entre autres du fait que le membre, en dépit de son activité de réviseur, avait détenu lui-même neuf actions de la dénonciatrice et, ce faisant, contrevenu aux exigences en matière d'indépendance.

2. Retrait de la plainte et poursuite d'office de la procédure

Par la suite, la Commission d'éthique professionnelle a soumis la dénonciation au membre pour avis. Quelques semaines après l'ouverture de la procédure, la dénonciatrice a informé de son plein gré la Commission d'éthique professionnelle qu'elle retirait sa plainte. Selon elle, le membre, après avoir pris connaissance du contenu de la dénonciation, avait réglé le litige d'un commun accord avec elle, ce qui ôtait tout intérêt à la procédure.

L'art. 7 al. 2 du Règlement relatif à la procédure en matière de déontologie de l'Association suisse des fiduciaires FIDUCIAIRE|SUISSE (ci-après: le Règlement de déontologie) autorise toutefois la poursuite d'office de la procédure si l'infraction

visée par la dénonciation paraît grave aux yeux de la Commission d'éthique professionnelle. Cette dernière, sur la base de la dénonciation, tenait une infraction à l'obligation d'indépendance de l'organe de révision au sens des art. 728 et 729 CO à tout le moins pour possible, puisque le membre, selon la dénonciation, détenait au minimum une action alors même qu'il exerçait simultanément la fonction d'organe de révision de la société. La procédure a donc été poursuivie d'office et non pas classée.

3. Prise de position du membre

La Commission d'éthique professionnelle a alors donné l'occasion au membre de se prononcer sur les reproches qui lui étaient adressés. Le membre a allégué pour sa défense qu'il n'était plus en possession d'actions de la dénonciatrice depuis 2009, ce qui avait mis fin cette année même à un éventuel conflit d'intérêts, les faits dénoncés étant entre-temps prescrits en vertu des dispositions de l'art. 10 al. 1 let. d) du Règlement relatif à la procédure en matière de déontologie du 29 novembre 2014. Le membre a précisé en outre que la dénonciatrice avait renoncé en 2013 au contrôle de ses comptes et opté pour un opting-out, sans toutefois en avoir averti l'Office du registre du commerce. Du reste, la société avait depuis pratiquement cessé toute activité, fait qui remontait tout de même à plus de huit ans.

4. Appréciation au regard du Règlement de déontologie

4.1 Prescription éventuelle de la dénonciation

En application de l'art. 10 al. 1 let. d) du règlement de procédure, les faits dénoncés sont prescrits si en présence d'infractions vénielles, le plaignant a attendu plus de deux ans avant de les dénoncer. En cas d'infractions graves, le délai de prescription est de cinq ans. Il commence à courir en règle générale dès la connaissance de l'infraction dénoncée.

L'examen de l'inscription au registre du commerce de la dénonciatrice a révélé que le membre y figurait comme organe de révision depuis déjà 2005. À en croire l'argumentation du membre, une éventuelle infraction grave à l'obligation d'indépendance aurait été prescrite au plus tard en 2010, sachant que la dénonciatrice était censée avoir eu connaissance dès 2005 de la possession d'actions et de l'organe de révision mandaté. Selon cette interprétation du règlement de procédure, un comportement en soi potentiellement contraire au Règlement de déontologie serait réglé au bout de deux, mais au plus tard cinq ans, ce qui le rendrait non sanctionnable, quand bien même le comportement en question aurait duré au-delà de cette période.

La Commission d'éthique professionnelle a saisi cette occasion pour clarifier le calcul du délai en présence d'infraction durable au Règlement de

déontologie. Pour interpréter le délai de prescription, elle a appliqué par analogie la prescription de l'action pénale prévue par le Code pénal suisse (ci-après: CP), sachant que l'ensemble de la procédure en matière de déontologie¹ s'aligne sur les dispositions respectives du CP et du Code de procédure pénale suisse (ci-après: CPP).

Ainsi, le calcul du délai de prescription visé à l'art. 10 al. 1 let. d) du règlement de procédure pour les cas dans lesquels le comportement contraire au Règlement de déontologie s'inscrit dans la durée se fait par analogie aux dispositions de l'art. 98 al. 1 let. c) CP, aux termes duquel la prescription court dès le jour où les agissements coupables ont cessé². Il en va nécessairement de même pour la procédure menée devant la Commission d'éthique professionnelle.

Pour en revenir aux faits énoncés en introduction, cela signifie qu'un comportement possiblement contraire au Règlement de déontologie en raison d'une infraction à l'obligation d'indépendance a cessé au plus tard à la réalisation de l'opting-out ou, plus exactement, à la vente et au transfert des actions à un tiers et que le délai de prescription a commencé à courir à cette date.

Si l'opting-out – comme le prétend le membre – est décidé en assemblée générale, il doit s'agir à tout le moins d'une assemblée universelle lors de laquelle tous les actionnaires approuvent l'opting-out³. Une fois l'opting-out inscrit, l'Office du registre du commerce examine le procès-verbal de l'assemblée générale⁴. La Commission d'éthique professionnelle a cependant constaté lors de son propre examen dudit procès-verbal que seules 229 voix sur 287 étaient représentées, sans compter que l'opting-out n'avait pas été inscrit au registre du commerce. Par conséquent, la Commission d'éthique professionnelle devait partir du principe que l'opting-out n'avait jamais été décidé valablement.

En vérifiant l'endossement des actions nominatives du membre, la Commission d'éthique professionnelle a constaté que le transfert de ces titres à un tiers n'avait jamais eu lieu. Le même constat s'est imposé à la lecture du registre des actionnaires de la dénonciatrice. Par conséquent, le membre était bien, preuves à l'appui, à la fois organe de révision et détenteur des actions nominatives. Il n'y a donc jamais eu de prescription en 2013 en raison d'un opting-out ou d'un transfert des actions à un tiers puisque le comportement potentiellement coupable s'est inscrit dans la durée.

4.2 Éventuelle infraction à l'obligation d'indépendance

L'art. 4 du Règlement de déontologie oblige les membres de FIDUCIAIRE[SUISSE] à exercer leur profession en toute indépendance et à éviter tout conflit d'intérêt. Le membre incriminé est donc tenu de s'abstenir de toutes relations et activités susceptibles d'entraver sa liberté de décision ou son objectivité.

Le niveau d'indépendance d'un organe de révision selon l'art. 4 du Règlement de déontologie est à assimiler à l'exigence d'indépendance visée aux art. 728 et 729 CO. Retenons donc que la détention d'une participation directe dans la société à auditer n'est pas licite en soi. On entend par participation directe des investissements dans les capitaux propres ou étrangers de ladite société. Peu importe à cet égard de savoir quelle est l'importance de cette participation. Ainsi, la détention d'une action unique de la société est prohibée. Une restriction d'indépendance existe dans le simple fait que le réviseur s'engage à souscrire l'action⁵. Ce principe est censé empêcher qu'une telle participation ne puisse conduire le réviseur à défendre ses propres intérêts financiers au sein de la société à auditer. Dans ce cas, son indépendance ne serait plus garantie⁶. Il s'ensuit que dans le cas qui nous occupe, le membre a enfreint, du seul fait de la détention d'une unique action, l'obligation d'indépendance énoncée à l'art. 4 du Règlement de déontologie,

indépendamment de la question de savoir quelle était l'importance de cette part dans le volume d'actions total du membre.

Peu importe que la société à auditer soit soumise à un contrôle restreint ou ordinaire. La majeure partie de la doctrine ainsi que la jurisprudence du Tribunal fédéral appliquent dans le domaine du contrôle restreint les mêmes exigences d'indépendance que pour le contrôle ordinaire et, partant, pour les faits d'incompatibilité visés à l'art. 728 al. 2 CO. Les seules exceptions au principe d'indépendance qui profitent à l'organe de révision appelé à mener un contrôle restreint sont les dispositions de l'art. 729 al. 2 CO et de l'art. 730a al. 2 CO, selon lesquelles la personne qui dirige la révision n'est soumise à aucune obligation de rotation⁷. En l'espèce, le membre, avec neuf actions, détenait une participation directe au capital-actions, ce en quoi il contrevenait bien à l'obligation d'indépendance au sens de l'art. 728 al. 2 ch. 2 CO en relation avec l'art. 4 du Règlement de déontologie. ■

→ Conclusion et recommandations

1. Retrait de la dénonciation

Dès le dépôt d'une dénonciation auprès de la Commission d'éthique professionnelle, celle-ci est seule habilitée à clôturer la procédure⁸, et ce, même si d'éventuels dénonciateurs retirent leur plainte de leur propre initiative. Dans le cas qui nous occupe, la procédure a été poursuivie malgré le retrait car il s'agissait de juger une infraction grave au Règlement de déontologie.

2. Calcul du délai de prescription en cas de comportement contraire à l'éthique professionnelle

Les membres ne peuvent pas se prévaloir du délai de prescription de deux ou cinq ans tant que dure le comportement potentiellement contraire aux règles déontologiques. Ce n'est que lorsque ce comportement cesse que commence à courir le délai de prescription visé à l'art. 10 al. 1 let. d) du Règlement de déontologie.

3. Rectification d'inscriptions au registre du commerce

Par ailleurs, tous les membres de FIDUCIAIRE[SUISSE] devraient avoir à cœur de contrôler et, au besoin, de faire rectifier l'inscription de leurs

clients au registre du commerce, d'autant que cette inscription jouit d'une certaine protection de la bonne foi⁹. En l'espèce, le membre n'a plus été en mesure de prouver que l'opting-out avait été décidé en temps opportun, ce qui explique que la Commission d'éthique professionnelle s'en soit remise à l'inscription au registre du commerce.

4. Vérification des rapports de participation en présence de mandats de révision

Enfin rappelons que c'est au regard des dispositions de l'art. 728 CO que la doctrine dominante et la jurisprudence du Tribunal fédéral apprécient, même en cas de contrôle restreint, les exigences d'indépendance auxquelles doit satisfaire l'organe de révision, exigences qui sont identiques à celles applicables au contrôle ordinaire. S'agissant notamment de la détention d'actions d'éventuels clients audités, nous recommandons aux membres de vérifier les rapports de participation. De même, la participation de salariés des membres entreprises peut fonder un rapport de dépendance, d'autant plus que le mauvais comportement éventuel de ces collaborateurs est imputable aux entreprises membres qui les emploient en vertu des dispositions de l'art. 2 al. 1 en relation avec l'art. 11 al. 3 let. a) du Règlement de déontologie.

¹ Cf. art. 4 al. 5 du Règlement relatif à la procédure en matière de déontologie, selon lequel le membre incriminé est présumé innocent jusqu'à ce que sa culpabilité ait été prouvée; voir aussi l'art. 13 al. 2 dudit règlement en vertu duquel il est renvoyé au Code de procédure pénale concernant les dispositions relatives à une demande de révision.

² L'art. 98 let. c) CP stipule: «La prescription court dès le jour où les agissements coupables ont cessé s'ils ont eu une certaine durée.»

³ Cf. art. 727a al. 2 CO.

⁴ Cf. Karim Maizar/Rolf Watter, BSK-OR II, N 24 ad art. 727a.

⁵ Cf. Reto Eberle/Daniel Lengnauer, Zürcher Kommentar, 2016, N 115 ad art. 728.

⁶ Cf. Reto Eberle/Daniel Lengnauer, ibidem, N 111 ad art. 728.

⁷ Cf. Christian Haas/Patrick Schacher, Unabhängigkeit der Revisionsstelle, in: L'expert comptable suisse 12/2014, p. 1061.

⁸ Cf. art. 7 al. 2 du Règlement relatif à la procédure en matière de déontologie.

⁹ Cf. ATF 133 III 368, consid. 2.4.1, p. 375 = Pra 2008 Nr. 5.