



QUESTIONS-RÉPONSES SUR LA MISE À DISPOSITION DE COMPÉTENCES COMPTABLES VIA UN GE

15/03/2011

Question : Sur quel fondement juridique est-il interdit à un groupement d'employeurs de mettre à disposition l'un de ses salariés qui a comme profession habituelle de réviser et d'apprécier les comptabilités des entreprises et organismes adhérents au groupement ?

Pierre Fadeuilhe : Sous l'ancienne numérotation du Code du travail, c'était l'article L. 127-1 du Code du travail qui disposait, dans son septième alinéa, que « *l'activité du groupement s'exerce sous réserve des dispositions législatives relatives à l'exercice illégal de certaines professions* ». Cet alinéa avait été introduit lors de l'adoption de la loi du 25 juillet 1985 afin de prendre en compte les craintes exprimées par certaines professions réglementées, telle celle de l'expertise comptable. Lors des débats parlementaires qui précédèrent cette loi, le ministre du travail avait ainsi dit que « *le texte qui vous est proposé ne déroge à aucune des règles relatives à l'exercice de quelque profession que ce soit* ».

Avec la nouvelle numérotation mise en place le 1^{er} mai 2008, ce texte a disparu mais l'obligation reste la même. Elle est posée par l'ordonnance n°45-2138 du 19 septembre 1945 qui régit la profession d'expert-comptable : « *Est expert comptable ou réviseur comptable au sens de la présente ordonnance celui qui fait profession habituelle de réviser et d'apprécier les comptabilités des entreprises et organismes auxquels il n'est pas lié par un contrat de travail. Il est également habilité à attester la régularité et la sincérité des comptes de résultats.*

L'expert-comptable fait aussi profession de tenir, centraliser, ouvrir, arrêter, surveiller, redresser et consolider les comptabilités des entreprises et organismes auxquels il n'est pas lié par un contrat de travail. L'expert comptable peut aussi organiser les comptabilités et analyser par les procédés de la technique comptable la situation et le fonctionnement des entreprises et organismes sous leurs différents aspects économique, juridique et financier. Il fait rapport de ses constatations, conclusions et suggestions. L'expert-comptable peut aussi accompagner la création d'entreprise sous tous ses aspects comptables où à finalité économique et financière.»

Question : Certains ordres des experts-comptables se fondent sur l'arrêt rendu par la Cour de cassation en date de 19 mai 2004 pour considérer que les groupements d'employeurs ne peuvent mettre à disposition des salariés ayant la qualité de comptable. Qu'en pensez-vous ?

Pierre Fadeuilhe : Il s'agit à mon sens d'une position excessive. Ce n'est pas parce qu'une structure se crée sous forme d'un groupement d'employeurs et fait l'objet d'une sanction pénale pour exercice illégal de la profession d'expert-comptable qu'il faut considérer que cette décision est généralisable à tous les groupements d'employeurs.

En l'espèce, la Cour de cassation a approuvé les juges du fond d'avoir déclaré coupable du délit d'exercice illégal de la profession d'expert-comptable ou de comptable agréé, le président d'une association qui a mis à la disposition de ses adhérents des salariés qui ont effectué, au siège de l'association, des travaux de comptabilité facturés sur la base d'un tarif horaire. La chambre criminelle a en effet estimé que l'association a méconnu le sens et la portée des articles 20 et 22 de l'ordonnance du 19 septembre 1945 fixant le statut des experts-comptables et des comptables agréés. Pour justifier cette décision, les juges ont relevé que l'association avait pour objet unique de centraliser et saisir les documents comptables, éditer les feuilles de paie et procéder à l'établissement des bilans de ses 44 adhérents à l'aide d'un logiciel informatique acquis par le groupement. L'arrêt fait également apparaître que le groupement prodiguait dans certains cas des conseils en comptabilité sur les déclarations fiscales transmises au titre de l'impôt sur les sociétés, que ce travail ne pouvait s'analyser comme une simple opération de saisie comptable dès lors qu'il impliquait une analyse des documents reçus et une évaluation de la situation de l'adhérent.

De façon générale, cette pratique ne correspondait pas aux principes qui régissent les groupements d'employeurs et c'est pourquoi on peut estimer que la sanction était en soi justifiée.

Question : Pourquoi ?

Pierre Fadeuilhe : S'il est vrai que la notion même de mise à disposition à propos de laquelle le Code du travail n'a pas donné lieu à une définition précise de la part du législateur, l'arrêt du 19 mai 2004 a apporté, de façon plus ou moins implicite, une précision importante dans ce domaine : la mise à disposition du salarié doit donner lieu à un transfert effectif de l'autorité et du contrôle du salarié. Un des éléments clés de ce contentieux résidait dans le fait que les salariés du groupement exerçaient leur activité professionnelle de comptable au siège de l'association.

Or, si les salariés ne sont juridiquement liés qu'au groupement d'employeurs, l'entreprise utilisatrice est, pour chaque mise à disposition, responsable des conditions d'exécution du travail. Elle a, de ce fait, le pouvoir de donner des ordres et des directives aux salariés qui lui sont mis à disposition et d'en contrôler l'exécution. Cela suppose que le salarié du groupement travaille dans les locaux de l'entreprise utilisatrice ou, tout au moins, avec du matériel mis à sa disposition par l'utilisateur. A défaut, il ne peut s'agir d'une activité qui relève des dispositions relatives aux groupements d'employeurs au sens des articles L. 1253-1 et suivants du Code du travail.

Mais si la sanction infligée au président de l'association, pris en tant que représentant légal du groupement d'employeurs se justifiait, elle ne peut être pour autant généralisée aux groupements d'employeurs qui ne fonctionnent pas de la même façon.

Question : Cela veut-il dire que qu'un groupement d'employeurs peut mettre l'un de ses salariés à disposition d'un de ses adhérents pour « tenir » sa comptabilité ?

Pierre Fadeuilhe : Il faut être clair sur ce point : les articles qui régissent les groupements d'employeurs ne comportent aucune dérogation aux dispositions de l'ordonnance du 19 septembre 1945. Un groupement d'employeurs ne peut donc avoir pour objet d'exercer une activité qui relève des dispositions législatives relatives à l'exercice illégal de certaines professions. La profession d'expert-comptable entre dans cette catégorie au même titre que celle des avocats, des notaires, huissiers de justice, etc... Un groupement d'employeurs, constitué par application des articles L. 1253-1 et suivants du Code du travail, ne peut tenir la comptabilité de ses membres au sens de l'article article 2 de l'ordonnance n°45-2138 du 19 septembre 1945.

Pour autant, la Chambre criminelle de la Cour de cassation n'interdit pas la mise à disposition de salariés dont l'objet est d'effectuer pour le compte d'une entreprise utilisatrice certaines opérations relevant du domaine de la comptabilité. Comme l'indique la Chambre criminelle dans cet arrêt du 19 mai 2004, ainsi que dans toutes les décisions où elle s'est exprimée sur la portée de cette ordonnance de 1945¹, il convient de distinguer le fait de tenir, ouvrir, arrêter, surveiller, redresser et centraliser les comptabilités des entreprises avec une simple activité de saisie comptable.

Question : Un groupement d'employeurs peut donc à votre avis, embaucher des salariés pour les mettre à disposition des entreprises adhérentes en vue d'effectuer des travaux de comptabilité dès lors que cette activité se limite à de la simple saisie ?

Pierre Fadeuilhe : Oui. C'est également ce qu'a jugé la Cour de cassation dans un arrêt rendu en date du 20 Novembre 2001² : « *A légalement justifié sa décision la cour d'appel qui, pour relaxer les salariés d'un groupement d'intérêt économique (GIE), prévenus d'exercice illégal de la profession d'expert-comptable, et le dirigeant d'une société d'expertise comptable, prévenu de complicité de ce délit, retient que les premiers se sont bornés, sans faire usage du titre d'expert-comptable, à assurer la tenue, le classement et la centralisation des comptes des membres du GIE, au nom et sous la responsabilité de chacun de ceux-ci, alors que la société d'expertise comptable établissait leurs bilans et comptes de résultats* ». Bien entendu, certains ordres des experts-comptables estiment que l'article 2 de l'ordonnance du 19 septembre 1945, volontairement très large, englobe tous les travaux liés à la comptabilité, y compris la simple saisie. Mais cette position ne se repose sur aucun fondement juridique précis. D'autres vont même jusqu'à affirmer que ce monopole comprend également l'établissement des fiches de paie, ce qui est véritablement inexact.

¹ V. Par exemple : Cass. Crim. 18 juin 2002, Bull. Crim. 2002, n° 135.

² Cass. Crim. 20 novembre 2001, Bull. Crim. 2001, n° 240.

Question : Que conseillerez-vous aux groupements d'employeurs qui souhaiteraient sécuriser leur mise à disposition dans ce domaine ?

Pierre Fadeuilhe : Trois conseils peuvent notamment leur être donnés.

En premier lieu, il est malvenu de communiquer sur le terme « comptabilité ». Il est préférable de mettre en avant la notion plus large de gestion administrative qui correspond le plus avec ce que sont habituellement amenés à faire les salariés mis à disposition de petites structures adhérentes. Entre dans le champ de cette expression la réalisation des fiches de paie, de la facturation, des relances clients et la saisie comptable en lien avec les activités précédemment indiquées.

Ensuite, il faut s'assurer que le salarié mis à disposition exerce son activité professionnelle sous la subordination effective d'un représentant de l'entreprise adhérente. De cette façon, l'argument selon lequel une entreprise ne peut avoir recours, pour effectuer des travaux en lien avec la comptabilité, qu'à un expert-comptable ou à l'un de ses propres salariés, perd de son intensité.

En dernier lieu, il est préférable, même s'il ne s'agit pas d'une obligation, à ce que l'entreprise adhérente ait recours à un expert-comptable. De cette façon, cela légitime l'intervention d'un salarié mis à la disposition par le groupement d'employeurs, dont la mission est de préparer le travail du professionnel de l'expertise comptable.