

AVIS¹ 2019/10 DU CONSEIL DE L'INSTITUT DES REVISEURS D'ENTREPRISES

Correspondant
sg@ibr-ire.be

Notre référence
SVB

Date
09.04.2019

Chère Consœur,
Cher Confrère,

Concerne: Interruption du mandat de commissaire

Le présent avis est une mise à jour de l'avis 2012/04 du 7 janvier 2013 relatif à la démission du commissaire en place et à la nomination de son successeur résultant de l'adoption de la loi du 7 décembre 2016 portant organisation de la profession et de la supervision publique des réviseurs d'entreprises. Il apporte également des précisions par rapport à la révocation du commissaire à l'initiative de la société contrôlée.

1. Dispositions légales applicables

L'article 135 du Code des sociétés² prévoit ce qui suit :

« § 1^{er}. Conformément à l'article 132/1, les commissaires sont nommés pour un terme de trois ans renouvelable.

¹ Par voie d'avis, l'Institut développe la doctrine relative aux techniques d'audit et à la bonne application par les réviseurs d'entreprises du cadre légal, réglementaire et normatif qui régit l'exercice de leur profession (art. 31, §7 de la loi du 7 décembre 2016 portant organisation de la profession et de la supervision publique des réviseurs d'entreprises) ; seules les normes et les recommandations sont obligatoires.

² Lorsqu'il sera applicable une référence devra être faite à la numérotation des articles reprise dans le Code des sociétés et des associations conformément au tableau de concordance :

Code des sociétés	CSA
135	3 :66
136	3 :67
140, al.2	3 :71
144 § 1, 9°	3 :75 §1, 9°
159, al.2	3 :91, al.2

Sous peine de dommages-intérêts, ils ne peuvent être révoqués en cours de mandat que pour juste motif, par l'assemblée générale. En particulier, une divergence d'opinion sur un traitement comptable ou une procédure de contrôle ne constitue pas en soi un juste motif de révocation.

En cas de contrôle légal d'une entité d'intérêt public visée à l'article 4/1, un recours visant à révoquer le commissaire peut, s'il existe des motifs valables pour ce faire, être introduit devant le tribunal de commerce par :

1° tout actionnaire représentant au moins cinq pour cent des droits de vote ou du capital ;

2° le Collège de supervision des réviseurs d'entreprises visé à l'article 32 de la loi du 7 décembre 2016 portant organisation de la profession et de la supervision publique des réviseurs d'entreprises.

Les commissaires ne peuvent, sauf motifs personnels graves, démissionner en cours de mandat que lors d'une assemblée générale et après lui avoir fait rapport par écrit sur les raisons de leur démission.

§ 2. La société contrôlée et le commissaire informent le Collège de supervision des réviseurs d'entreprises visé à l'article 32 de la loi du 7 décembre 2016 portant organisation de la profession et de la supervision publique des réviseurs d'entreprises, soit de la révocation, soit de la démission du commissaire en cours de mandat et en exposent les motifs de manière appropriée, que l'interruption de mandat ait ou non été convenue de commun accord. »

L'article 136 du Code des sociétés prévoit ce qui suit :

« Si l'assemblée générale est appelée à délibérer sur la révocation d'un commissaire, l'inscription de cette question à l'ordre du jour doit immédiatement être notifiée à l'intéressé. Le commissaire peut faire connaître par écrit à la société ses observations éventuelles. Ces observations sont annoncées dans l'ordre du jour et elles sont mises à la disposition des associés, conformément aux articles 269, 381 et 535. Un exemplaire de ces observations est également transmis sans délai aux personnes qui ont accompli les formalités requises pour être admises à l'assemblée.

La société peut, par requête adressée au président du tribunal [de l'entreprise] et notifiée préalablement au commissaire [...], demander l'autorisation de ne point communiquer aux associés les observations qui sont irrelevantes ou de nature à nuire injustement au crédit de la société. Le président du tribunal [de l'entreprise] entend la société et le commissaire [...] en chambre du conseil et statue en audience publique. Sa décision n'est susceptible ni d'opposition ni d'appel. »

2. Interruption du mandat de commissaire (avant la fin du délai de trois ans)

Les mandats de commissaire ont en principe une durée de 3 ans. Cette durée a été choisie par le législateur afin de permettre au commissaire de mener à bien sa mission de contrôle en toute indépendance. Le terme de trois ans a pour objet de permettre l'attestation par le commissaire de trois comptes annuels successifs.

Etant donné que l'attestation des comptes annuels justifie la durée des fonctions, il est logique de lier ces deux éléments. L'objectif est de permettre au commissaire d'accomplir ses travaux au cours de trois exercices sociaux qui auront normalement chacun une durée d'un an mais qui, dans des cas exceptionnels, pourraient être plus ou moins longs.

A titre de principe général, il y a lieu de souligner que les interruptions des mandats de commissaire avant l'expiration du délai normal de 3 ans doivent constituer des exceptions, lesquelles seront, dès lors, interprétées de manière stricte.

2.1. Démission volontaire du commissaire en place

Il s'agit de l'hypothèse où l'initiative d'interrompre est prise par le commissaire, lequel décide de remettre sa démission avant l'expiration normale de son mandat (3 ans).

Les hypothèses suivantes doivent ici être envisagées :

i. Démission en cours de mandat pour motif personnel grave

- Raisons de la démission

Le commissaire ne peut remettre sa démission en cours de mandat, en dehors d'une assemblée générale, que dans le cas d'un motif personnel grave, c'est-à-dire dans des cas exceptionnels et limités.

La notion de « motifs personnels graves » dans le chef d'un réviseur d'entreprises personne physique renvoie souvent à des raisons médicales, telles qu'une maladie grave ou de longue durée³ ne lui permettant définitivement plus d'exercer sa mission.

³ B. TILLEMANS, Le statut du commissaire, ICCI, 2007/2, Bruges, La Charte, p. 94, n° 168.

D'autres « motifs personnels graves » peuvent également être invoqués tels qu'une indisponibilité déontologique (cf. impossibilité de se déclarer indépendant).

Dans le cas où un collègue de commissaires a été nommé, il se peut qu'un des réviseurs d'entreprises se trouve dans l'impossibilité de poursuivre l'exercice de sa mission. L'autre réviseur d'entreprises ne pourra toutefois pas invoquer la démission de son confrère, dans ces circonstances, comme « motif personnel grave » pour pouvoir démissionner à son tour⁴.

Des motifs personnels graves peuvent également se rencontrer dans le chef d'un cabinet de révision qui exerce un mandat de commissaire. A noter cependant que l'état de santé du représentant permanent du cabinet de révision ne constitue pas un motif personnel grave pour le cabinet de révision (titulaire du mandat de commissaire) dès lors que celui-ci peut désigner un autre représentant pour réaliser la mission.

Peut être invoquée la situation où un cabinet de révision exerce un mandat de commissaire dans une entité pour laquelle un agrément est nécessaire et qu'il n'y a plus d'associé au sein de ce cabinet de révision qui possède l'agrément spécifique à cet effet.

L'impossibilité de se déclarer indépendant constitue également un motif personnel (juridique) grave dans le chef d'un cabinet de révision.

Le retrait de la qualité de réviseur d'entreprises par le Collège ou la commission des sanctions de la FSMA ou par l'IRE ou encore la suspension (provisoire) du réviseur par le Collège ou la commission des sanctions de la FSMA pour les missions permanentes de contrôle peuvent également constituer un motif personnel grave.

Rappelons qu'une divergence d'opinion avec la société contrôlée ne constitue cependant jamais un motif personnel grave.

L'existence d'un conflit sur le montant des honoraires ne constitue pas, non plus, un motif personnel grave qui permettrait au commissaire d'interrompre sa mission en cours de mandat. Dans ce cas, le commissaire peut toujours donner sa démission lors d'une assemblée générale après avoir fait rapport écrit sur les raisons (voir *infra* point ii).

⁴ Tiré de B. TILLEMAN, Le statut du commissaire, ICCI, 2007/2, Bruges, La Charte, p. 111, n° 198 et IRE, Vademecum, Tome 1 : Doctrine, Bruxelles, Editions Standaard, 2009, p. 567.

Le commissaire a, en effet, l'obligation de définir le montant de ses honoraires au moment où il accepte sa mission. Ses honoraires doivent être approuvés par l'assemblée générale avant le début de celle-ci.

Dans l'hypothèse où des travaux complémentaires sont nécessaires (qui ne seraient pas prévus dans le mandat initial) par exemple en cas de travaux complémentaires exigés par les autorités prudentielles ou en cas de modification de la structure de la société, il appartiendra au commissaire de les faire approuver - en toute transparence - par la société contrôlée.

Le Conseil de l'Institut tient à préciser que le non-paiement de tout ou partie des honoraires ou un désaccord éventuel sur le montant de ceux-ci peut le cas échéant se régler par la voie judiciaire, mais ne constitue pas un motif personnel grave permettant au commissaire de mettre fin anticipativement à son mandat (en dehors d'une AG).

De la même manière, si un commissaire n'obtient pas ou n'a pas accès à la documentation ou aux informations dont il a besoin pour remplir sa mission de contrôle, il ne peut utiliser cet argument pour mettre fin de manière anticipée à son mandat. Dans une telle hypothèse, le commissaire fera une réserve ou une abstention.

En outre, si le commissaire a connaissance d'une opération conclue ou d'une décision prise en violation des statuts ou du Code des sociétés, il doit, à tout le moins, respecter les dispositions de l'article 140, al.2 du Code des sociétés. S'il considère, après analyse, que le non-respect doit être révélé, il doit mentionner le cas de non-respect dans la section « Autres mentions » du rapport du commissaire conformément à l'article 144, §1, 9° du Code des sociétés. Toutefois, le commissaire ne peut considérer que ces infractions commises par la société constituent un motif personnel grave.

Précisons aussi que le seul fait pour un commissaire de demander de sa propre initiative le retrait de sa qualité de réviseur n'est pas un motif personnel grave.

Il est important de préciser qu'il incombe au commissaire de mettre tout en œuvre, dans le respect de l'intérêt général, afin que sa mission puisse être reprise par le confrère désigné par la société, et ce, même dans l'hypothèse de motifs personnels graves justifiant une démission en cours de mandat.

- *Comment communiquer la décision de démission ?*

Une caractéristique propre à la démission pour motifs personnels graves est que celle-ci prend effet immédiatement – en dehors d’une assemblée générale – et qu’elle permet donc au commissaire de démissionner sans devoir respecter un quelconque délai.

Dans cette hypothèse, le Code des sociétés ne prévoit en effet pas de formalités spécifiques à respecter. Il est toutefois recommandé que le commissaire adresse sa démission par lettre recommandée à l’organe de gestion, celui-ci devant ensuite pourvoir à son remplacement. Cette lettre contiendra une explication reprenant les motifs personnels graves justifiant la démission⁵.

Si le commissaire démissionne volontairement pour motifs personnels graves auprès d’une société pourvue d’un conseil d’entreprise, il est en outre tenu d’informer au préalable et par écrit le conseil d’entreprise des raisons de sa démission (art. 159, al. 2 C. Soc.).

Le Conseil de l’Institut est d’avis qu’en l’absence de la notification au conseil d’entreprise, la démission risque d’être déclarée nulle.

- *Des indemnités sont-elles dues ?*

Il n’y a pas d’indemnité explicitement prévue par la loi dans ce contexte.

ii. *Démission lors d’une assemblée générale après avoir fait rapport écrit sur les raisons*

- *Raisons de la démission*

Même si une interruption anticipée du mandat avant l’expiration du délai normal de 3 ans doit demeurer l’exception, il est généralement admis que les raisons d’une démission lors d’une assemblée générale (au besoin, une assemblée générale extraordinaire) sont plus larges que les motifs personnels graves.

Toutefois, étant donné que la fin anticipée d’un mandat doit demeurer l’exception, le Conseil de l’Institut est d’avis qu’il n’est pas concevable que le mandat se termine anticipativement sans qu’un rapport ne soit émis sur les

⁵ I. DE POORTER, « Art. 135 W. Venn. » dans *Artikelsgewijze commentaren vennootschappen en verenigingen*, Antwerpen, Kluwer, 2010, p. 12, n° 20.

comptes annuels d'un exercice déjà écoulé lorsque le commissaire était encore en fonction à la fin cet exercice.

Un conflit persistant sur le montant des honoraires ou sur leur paiement peut constituer une raison pour permettre au commissaire de présenter sa démission à l'occasion d'une assemblée générale.

Notons encore que le changement d'auditeur au niveau de la structure faitière du groupe, peut constituer la raison pour laquelle le commissaire accepterait de remettre sa démission lors de l'assemblée générale. Toutefois, nous tenons à préciser que, dans une telle hypothèse, il n'y aucune obligation pour le commissaire de présenter sa démission. S'il ne souhaite pas le faire, la société contrôlée pourra le cas échéant le révoquer (voir *infra* point 2.2.). Notons par contre que si le commissaire accepte de démissionner suite au changement d'auditeur au niveau de la structure faitière du groupe, il renonce, *de facto*, à exiger une indemnité de rupture.

En outre, dans cette hypothèse d'une interruption à l'occasion de l'assemblée générale, le commissaire mettra tout en œuvre – dans le respect de l'intérêt général – afin que sa mission puisse être reprise par le confrère désigné par la société.

- *Comment communiquer la démission ?*

Dans cette hypothèse, le commissaire est tenu de remettre sa démission lors d'une assemblée générale et de présenter par écrit les motifs de sa démission (obligation de déclaration). Le cas échéant, le commissaire peut même convoquer une assemblée générale pour donner sa démission.

L'assemblée générale n'a pas à se prononcer sur le bien-fondé des motifs invoqués par le commissaire.

Dans tous les cas, le commissaire ne peut pas remettre sa démission de façon inopportune, et certainement pas entre la clôture de l'exercice comptable et l'assemblée générale ayant à statuer sur les comptes annuels. Le Conseil de l'Institut estime que dans certaines circonstances (p.ex. en cas de problèmes de continuité), la notion « pas de façon inopportune » est plus stricte encore qu'« après la clôture de l'exercice comptable ». Il faut aussi éviter de démissionner lorsque l'exercice comptable est pratiquement expiré⁶.

⁶ IRE, *Vademecum, Tome 1: Doctrine*, Bruxelles, Editions Standaard, 2009, p. 545 ; IRE, *Rapp. annuel*, 1986, p. 74.

Le commissaire doit soigneusement mettre en balance, d'une part les conséquences de sa démission pour la société, notamment l'impact négatif sur la continuité du contrôle au sein de la société, et sa propre motivation, d'autre part⁷.

Lorsque le commissaire motive de façon inappropriée sa démission lors de l'assemblée générale, la démission risque d'être réputée avoir été remise de manière non conforme. Ce caractère non conforme de la démission peut engager la responsabilité du commissaire (indemnisation de la part du commissaire) et éventuellement donner lieu à des mesures et amendes administratives en raison de l'exercice incorrect du mandat⁸. Au sein de la doctrine, il n'existe cependant pas de consensus sur la question de savoir si cette démission volontaire non conforme pourrait également entraîner l'invalidation même de la démission⁹.

Si le commissaire démissionne volontairement (sans motifs personnels graves) d'une société pourvue d'un conseil d'entreprise, il est tenu d'informer au préalable et par écrit le conseil d'entreprise des raisons de sa démission (art. 159, al. 2 C. Soc.).

Le Conseil de l'Institut est d'avis qu'en l'absence de la notification au conseil d'entreprise, la démission risque d'être déclarée nulle.

- *Des indemnités sont-elles dues ?*

Il n'y a pas d'indemnité explicitement prévue par la loi dans ce contexte.

2.2. Révocation du commissaire à l'initiative de la société contrôlée

Il existe des cas où la fin anticipée du mandat est décidée à l'initiative de la société contrôlée.

⁷ I. DE POORTER, « Art. 135 W. Venn. » dans *Artikelsgewijze commentaren vennootschappen en verenigingen*, Antwerpen, Kluwer, 2010, p. 13, n° 23.

⁸ *IRE, Rapp. annuel*, 1985, p. 52 ; Exposé des motifs du projet de loi relatif à la réforme du révisorat d'entreprises », Doc. parl. Chambre, 1982-83, n° 552/1, p. 18 ; Rapport VERHAEGEN, Doc. parl. Chambre 1982-1983, n° 552/35, p. 49 ; R. VAN ASBROECK et P. DE BOCK, *Zoeklicht op de commissaris-revisor*, Antwerpen, Kluwer, 1986, p. 12.

⁹ B. TILLEMANN affirme que la démission non motivée peut également être invalidée à la demande de tout intéressé (devant le juge du fond) pour le motif que l'obligation de motivation serait impérative. I. DE POORTER rappelle cependant que l'obligation légale concernant la motivation de certains licenciements est également impérative mais qu'aucune sanction de nullité n'a été prévue en la matière (B. TILLEMANN, *Le statut du commissaire*, ICCI, 2007/2, Bruges, La Charte, p. 98, n° 178 contra I. DE POORTER, « Art. 135 W. Venn. » dans *Artikelsgewijze commentaren vennootschappen en verenigingen*, Antwerpen, Kluwer, 2010, p. 15, n° 28).

Il s'agit techniquement d'une révocation. Deux cas doivent être envisagés :

i. Révocation en cours de mandat pour juste motif

- *Raison de la révocation*

Les situations de révocation « justifiée » par la société contrôlée sont très limitées.

Il s'agit par exemple de manquements importants dans l'exercice de la mission du fait de maladie, d'empêchement, d'incompatibilité ou de radiation du registre public de l'IRE.

Une faute commise par le commissaire dans l'exercice de son mandat d'une telle importance et ayant un impact significatif de telle sorte qu'elle vienne rompre indubitablement et irrémédiablement la confiance que l'entreprise doit avoir dans la capacité du commissaire à remplir sa mission, pourrait constituer un juste motif.

Toutefois, pour qu'il y ait faute, il faut que les manquements invoqués par la société contrôlée puissent être appuyés par des faits démontrables pouvant être vérifiés par le juge afin de prouver que la poursuite du mandat est impossible.

Un simple manque de confiance envers le commissaire est en lui-même insuffisant.

Une divergence d'opinion sur un traitement comptable ou sur une procédure de contrôle ne constitue jamais un juste motif permettant une révocation.

Le fait que la société ne réponde plus aux critères de nomination obligatoire d'un commissaire ne peut être considéré comme un juste motif (cf. arrêt de la Cour d'appel de Liège du 23 novembre 1989, RPS 1990, p. 178) ; Comm. Termonde (2ème ch.), 16 juin 2011, TRV, 2013, p. 274 ; Comm. Termonde (2ème ch.), 27 juin 2013, DAOR, 2013/3 nr. 107, p. 277).

- *Comment communiquer la révocation ?*

La révocation peut uniquement se faire par l'assemblée générale (soit une AG ordinaire, soit une AG extraordinaire).

Conformément au premier alinéa de l'article 136 du Code des sociétés, « si l'assemblée générale est appelée à délibérer sur la révocation d'un commissaire,

l'inscription de cette question à l'ordre du jour doit immédiatement être notifiée à l'intéressé. Le commissaire peut faire connaître par écrit à la société ses observations éventuelles. Ces observations sont annoncées dans l'ordre du jour et elles sont mises à la disposition des associés, conformément aux articles 269, 381 et 535. Un exemplaire de ces observations est également transmis sans délai aux personnes qui ont accompli les formalités requises pour être admises à l'assemblée. »

- *Des indemnités sont-elles dues ?*

L'existence de justes motifs fait exception au paiement de dommages et intérêts au commissaire révoqué.

ii. Révocation en cours de mandat sans juste motif

- *Raisons de la révocation*

Il s'agit de l'hypothèse où la société contrôlée ne dispose pas de « justes motifs » pour appuyer sa décision de révocation de son commissaire.

Tel sera le cas, si la société contrôlée base sa décision de révocation sur un désaccord avec le commissaire. En effet, ceci ne constitue pas un juste motif.

La question du changement d'auditeur au niveau de la structure faitière d'un groupe mérite d'être analysée.

Les travaux parlementaires précisent que « *La décision de 'révoquer' son commissaire [...] peut également intervenir dans certaines circonstances alors que le commissaire en place donne satisfaction à la société contrôlée. Tel sera par exemple le cas de l'exécution par la société d'une décision prise par sa société mère de confier le contrôle des comptes de toutes les entités formant le groupe aux représentants nationaux d'une seule et même structure internationale. »*

Dans ce contexte, nous sommes d'avis que le changement d'auditeur au niveau faitier peut être certes considéré comme une « raison légitime » pour révoquer le commissaire en Belgique, même si celui-ci donne satisfaction. Toutefois, nous estimons qu'il ne s'agit pas d'un « juste motif » au sens de l'article 135, §1 du Code des sociétés. De telle manière, si l'assemblée générale de la société contrôlée souhaite révoquer son commissaire, à la suite d'un changement d'auditeur au niveau du groupe, une telle révocation est susceptible d'entraîner le paiement d'une indemnité de rupture au profit du commissaire révoqué.

2.3. Remarques concernant les fins anticipées de mandat de commun accord

L'interruption de mandat de commun accord n'est pas prévue par le Code des sociétés. Un « commun accord » ne sera possible que s'il tombe dans l'une des catégories étudiées dans le présent avis, à savoir une révocation ou une démission.

Le « commun accord » ne peut cependant pas être considéré comme une révocation pour justes motifs. Il ne peut pas non plus être considéré comme une démission pour motifs personnels graves. Cela pourra par contre être le cas de la démission à l'assemblée générale après avoir expliqué les raisons de celle-ci. Sinon, il s'agira d'une révocation en cours de mandat sans juste motif.

3. Communication au Collège

La loi prévoit que tant la société contrôlée que le commissaire doivent informer le Collège soit de la révocation, soit de la démission du commissaire en cours de mandat et en exposer les motifs de manière appropriée, que l'interruption de mandat ait ou non été convenue de commun accord.

Ces obligations d'information du Collège pèsent séparément sur le commissaire et sur la société contrôlée.

Si le Collège estime que les raisons invoquées (soit par la société contrôlée, soit par le commissaire) sont potentiellement la conséquence du non-respect de la loi ou des normes d'audit par le commissaire, il prend les mesures qu'il estime appropriées.

Suite à l'adoption du présent avis, l'avis 2012/04 est abrogé.

Je vous prie d'agréer, Chère Consœur, Cher Confrère, l'expression de ma haute considération.



Thierry DUPONT
Président