



**AVIS DE Mme ROQUES,
AVOCATE GÉNÉRALE RÉFÉRENDAIRE**

Arrêt n° 636 du 12 juin 2024 (D) – Chambre sociale

Pourvoi n° 22-16.424

Décision attaquée : Cour d'appel de Paris du 17 mars 2022

Comité Social et Economique (CSE) de la société XEROX

Syndicat CFDT

Syndicat National de l'Encadrement des Services (SNES CFE-CGC)

C/

SAS XEROX

1. Faits et procédure

La société XEROX SAS est la principale filiale en France du groupe XEROX et a pour activité la commercialisation d'imprimantes, logiciels bureautiques, consommables et supports d'impression ainsi que de tout matériel lié à la copie.

Par acte en date du 3 mai 2018, le Comité Economique et Social (CSE) de cette société ainsi que le syndicat CFDT et le Syndicat National de l'Encadrement des Services (SNES CFE-CGC) ont fait assigner la société XEROX devant le tribunal judiciaire de Bobigny afin notamment que :

- soient déclarés nuls, dans le cadre du calcul de la participation, les articles 6 et 11 d'un contrat de distributeur conclu entre la première et la société RANX XEROX Limited,

- ces articles soient déclarés inopposables dans le cadre du calcul de la participation des salariés,
- soit déclarée nulle, ou en toute hypothèse ne présentant pas un caractère de sincérité nécessaire, l'attestation du commissaire aux comptes établie dans le cadre de la participation pour l'exercice 2018,
- et que soit fixé à la somme de 4.307.000 euros le montant de la participation pour l'exercice 2018 à répartir entre les salariés présents durant cet exercice.

Ils soutenaient qu'un contrat de distribution, conclu avec la société RANX XEROX Limited, située au Royaume-Uni, et ayant pris effet le 1^{er} avril 2018, contenait des stipulations qui auraient pour effet « *de minorer artificiellement les bénéfices* » réalisés par la société française et « *donc de diminuer le montant de la participation des salariés* » de cette dernière.

Ils estimaient donc que certaines clauses de ce contrat devaient être déclarées nulles pour fraude à la loi et que l'attestation établie par le commissaire aux comptes en vue du calcul de la participation pour l'année 2018 devait également être déclarée nulle, faute de présenter « *le caractère de sincérité nécessaire* ».

Par jugement contradictoire en date du 3 septembre 2020, le tribunal judiciaire de Bobigny a :

- déclaré le CSE irrecevable en ses demandes,
- déclaré inopposables pour le calcul de la participation des salariés l'article 11 et la clause 6-5 de l'article 6 du contrat de distributeur entre les sociétés XEROX et XEROX LIMITED,
- et, ordonné avant dire-droit une expertise sur le montant de la participation pour l'exercice 2018.

Dans un arrêt contradictoire du 17 mars 2022, la cour d'appel de Paris a :

- infirmé le jugement sauf en ce qu'il a dit le CSE irrecevable en ses demandes,
- et, statuant à nouveau, a dit également irrecevables en leurs demandes les deux organisations syndicales et les a condamnées, unies d'intérêts avec le CSE, aux dépens ainsi qu'à régler à la société XEROX une somme de 5.000 euros au titre des dispositions de l'article 700 du code de procédure civile.

C'est la décision attaquée tant par le CSE que les organisations syndicales.

Ils reprochent à la cour d'appel d'avoir infirmé le jugement du tribunal judiciaire de Bobigny, sauf en ce qu'il a déclaré irrecevable le CSE en ses demandes, et d'avoir déclarés les syndicats irrecevables en leurs demandes.

Ils soutiennent que cette dernière a violé les dispositions de l'article L. 3326-1 du code du travail en estimant que le bénéfice net de la société XEROX, tel que mentionné sur des attestations émanant d'un commissaire aux comptes, ne pouvait être remis en cause dès lors que ces documents étaient réguliers, alors même qu'ils contestaient leur sincérité et non leur régularité.

Ils ajoutent que la cour d'appel a dénaturé leurs conclusions en retenant qu'il n'était pas contesté que ces attestations étaient conformes aux prescriptions légales, alors même qu'ils soutenaient qu'elles devaient être annulées car elles méconnaissaient « *des règles applicables en matière comptable* ».

En réplique, la société XEROX soutient que le pourvoi du CSE est irrecevable et que celui des organisations syndicales doit être rejeté.

2. Discussion et avis

Comme le soulignent tant la société XEROX dans son mémoire en défense que Mme le rapporteur Sommé, le CSE, bien que demandeur au pourvoi, ne présente pas de moyens spécifiques relatifs au prononcé de l'irrecevabilité de ses demandes.

En effet, ne sont critiqués que les motifs servant de fondement au prononcé de l'irrecevabilité des demandes des organisations syndicales.

En conséquence, **le pourvoi du CSE ne saurait prospérer.**

Le pourvoi formé par les organisations syndicales impose de faire quelques rappels sur le dispositif de la participation prévu par le code du travail.

La participation obligatoire des salariés aux résultats de leur entreprise a été introduite par l'ordonnance n°67-693 du 17 août 1967 relative à la participation des salariés aux fruits de l'expansion des entreprises.

Dès l'origine, il a été prévu que le bénéfice net et les capitaux propres, deux des paramètres à prendre en compte dans le calcul des sommes dues au titre de la participation, *« sont établis par une attestation de l'inspecteur des impôts. Ils ne peuvent être remis en cause à l'occasion des litiges nés de l'application de la présente ordonnance. »*

L'article 18 de l'ordonnance n° 86-1134 du 21 octobre 1986 relative à l'intéressement et à la participation des salariés aux résultats de l'entreprise et à l'actionnariat des salariés a introduit la possibilité que cette attestation soit rédigée par un commissaire aux comptes.

Ces textes ont ensuite été intégrés dans le code du travail, aux articles L. 442-1 et suivants, devenus avec la recodification de 2008 les articles 3321-1 et suivants.

L'article L. 3322-1 du code du travail énonce que la participation a *« pour objet de garantir collectivement aux salariés le droit de participer aux résultats de l'entreprise. »*

L'article L. 3324-1 du code du travail fixe ces modalités de calcul de la réserve spéciale de participation (RSP) qui est assise sur le bénéfice net réalisé par une entreprise, après clôture de son exercice comptable¹.

Le bénéfice net est toujours établi par une attestation, prévue par l'article L. 3326-1 du code du travail.

¹ Ce texte donne une définition plus précise de ce qu'il faut entendre par bénéfice net, en précisant ce qui doit y être inclus ou en être déduit.

Cette disposition, d'ordre public absolu², dispose ce qui suit :

« Le montant du bénéfice net et celui des capitaux propres de l'entreprise sont établis par une attestation de l'inspecteur des impôts ou du commissaire aux comptes. Ils ne peuvent être remis en cause à l'occasion des litiges nés de l'application du présent titre.

Les contestations relatives au montant des salaires et au calcul de la valeur ajoutée prévus au 4° de l'article L. 3324-1 sont réglées par les procédures stipulées par les accords de participation. A défaut, elles relèvent des juridictions compétentes en matière d'impôts directs. Lorsqu'un accord de participation est intervenu, les juridictions ne peuvent être saisies que par les signataires de cet accord.

Tous les autres litiges relatifs à l'application du présent titre sont de la compétence du juge judiciaire. »

Dans une décision du 11 décembre 2017, le Tribunal des conflits a énoncé ce qui suit:

« Considérant qu'il résulte de ces dispositions que le législateur a entendu attribuer compétence à la juridiction judiciaire pour connaître des litiges relatifs à l'obligation, pour une entreprise employant habituellement au moins cinquante salariés, de mettre en oeuvre les dispositions du code du travail relatives à la participation des salariés aux résultats de l'entreprise ; qu'il n'en va autrement que pour les contestations relatives au montant des salaires et au calcul de la valeur ajoutée, qui relèvent de la compétence de la juridiction administrative ; que l'attestation établie par l'inspecteur des impôts, en application de l'article L. 442-13, alinéa 1er, du code du travail, ayant pour seul objet de garantir la concordance entre le montant du bénéfice déclaré à l'administration et celui utilisé par l'entreprise pour le calcul de la réserve spéciale de participation des salariés, elle n'a pas le caractère d'un acte administratif détachable du contentieux s'y rapportant ; que, dès lors, la demande en annulation de l'attestation rectificative du 12 janvier 2012 formée par la société ESSO SAF, qui tend à contester le montant du bénéfice net porté sur cette attestation, ressortit à la compétence de la juridiction judiciaire ; ».

Auparavant, les juridictions administratives étaient compétentes pour trancher les contestations relatives à l'attestation émanant d'un inspecteur des impôts ; les juridictions de l'ordre judiciaire l'étaient pour examiner celles dirigées contre l'attestation établie par un commissaire aux comptes.

Dans le dernier état de sa jurisprudence, la chambre a énoncé que « *le montant du bénéfice net devant être retenu pour le calcul de la réserve de participation qui avait été certifié par une attestation du commissaire aux comptes de la société dont les syndicats ne contestaient pas la sincérité ne pouvait être remis en cause dans un litige relatif à la participation, quand bien même l'action des syndicats était fondée sur la fraude ou l'abus de droit invoqués à l'encontre des actes de gestion de la société* »³.

² Voir Soc., 18 février 2016, pourvoi n° 14-12.614, 14-12.637, 14-12.615, 14-12.638, 14-12.616, 14-12.639, 14-12.617, 14-12.640, 14-12.618, 14-12.641, 14-12.619, 14-12.642, 14-12.621, 14-12.644, 14-12.620, 14-12.643, 14-12.622, 14-12.645, 14-12.623, 14-12.646, 14-12.624, 14-12.647, 14-12.625, 14-12.648, 14-12.626, 14-12.649, 14-12.627, 14-12.650, 14-12.628, 14-12.651, 14-12.629, 14-12.652, 14-12.630, 14-12.653, 14-12.631, 14-12.654, 14-12.632, 14-12.655, 14-12.633, 14-12.656, 14-12.634, 14-12.635, 14-12.636, Bull. 2016, V, n° 41

³ Cf. Soc., 28 février 2018, pourvoi n° 16-50.015, Bull. 2018, V, n° 36 et Soc., 6 juin 2018, pourvoi n° 16-24.566, 16-25.749 dans une espèce concernant déjà la société XEROX

Elle a notamment retenu cette solution dans une précédente instance opposant la société XEROX aux organisations syndicales, demanderesses au présent pourvoi.

Dans notre espèce, le pourvoi formé par les organisations syndicales pose **la question de savoir ce que recouvrent les notions de sincérité et d'insincérité d'une attestation émanant d'un commissaire aux comptes ou d'un inspecteur des impôts.**

Elles soutiennent, en effet, que la cour d'appel a méconnu les dispositions de l'article L. 3326-1 précité en ce qu'elle n'a pas apprécié la sincérité ou non des documents contestés mais s'est limitée à examiner leur régularité.

Ils estiment également que la sincérité d'une attestation impose qu'elle réponde aux « *règles applicables en matière comptable* », ce que les juges du fond n'ont pas examiné.

Il convient de relever que, dans leurs conclusions d'appel, les organisations syndicales font principalement mention de la fraude aux droits des salariés et n'invoquent l'insincérité des attestations du commissaire aux comptes qu'à deux ou trois reprises.

Et, elles n'utilisent ce terme que pour l'assimiler en réalité à la fraude, citant des articles de doctrine qui tantôt critiquent la jurisprudence de la chambre précitée, tantôt font l'amalgame des deux notions.

Ainsi, indiquent-elles en page 42 que :

« S'agissant de l'attestation traitant des montants du bénéfice net et des capitaux propres utilisés dans le calcul de la réserve spéciale de participation, elle fait l'objet d'une simple note d'information de la CNCC. La pratique des CAC quant à cette attestation est de considérer que tous les contrôles ont été faits lors de l'audit annuel légal et qu'ainsi l'attestation ne nécessiterait aucun contrôle ni aucune appréciation du CAC. C'est à partir des chiffres ou des données de l'entreprise, produites sous sa responsabilité, que le CAC rédige une attestation de conformité.
Dans ces conditions, puisque l'attestation produite par le Commissaire aux Comptes chaque année au titre d'article L3326-1 du Code du Travail ne s'intéresse délibérément pas à la fraude aux droits des salariés et à ses conséquences pour l'entreprise, doit être frappée de nullité ou tout au moins, il doit être constaté qu'elle ne présente pas le caractère de sincérité nécessaire à cet effet. »

Dans leur mémoire ampliatif, elles soutiennent ce qui suit :

- « *Il apparaît donc que les attestations des commissaires aux comptes demeurent contestables sous l'angle de leur sincérité, ce qui correspond notamment à leur véracité comptable et à leur matérialité.* » (page 10)

- « *La sincérité porte sur la véracité des chiffres et informations retenues par le commissaire aux comptes ainsi que sur leur matérialité.*

Des attestations peuvent donc être formellement régulières mais non sincères.

En confondant les notions de régularité et de sincérité, la cour d'appel a encore violé l'article L. 3326-1 du code du travail. » (page 12).

Ainsi, les organisations syndicales reprochent au commissaire aux comptes de ne pas avoir procédé à certains contrôles lors de l'établissement de ces attestations et de ne pas avoir tenu compte des décisions de justice rendues qui avaient retenu une fraude aux droits des salariés au titre de la participation.

Il me semble que cette interprétation n'est pas conforme à ce que l'on peut entendre de la notion d'insincérité au regard de la jurisprudence de la chambre et du Conseil constitutionnel.

la jurisprudence de la chambre et du Conseil constitutionnel

Dans le cadre des litiges relatifs au calcul des droits à participation des salariés, la chambre a énoncé que les demandes tendant à remettre en cause le montant du bénéfice net ou des capitaux propres « établis par une attestation de l'inspecteur des impôts ou du commissaire aux comptes » étaient irrecevables que l'action soit intentée par un salarié⁴, par une institution représentative du personnel (ci-après désignée IRP) et/ou des organisations syndicales⁵, quand bien même elles ne seraient pas signataires de l'accord de participation⁶

Par ailleurs, les juges du fond ne peuvent remettre en cause les montants figurant dans une telle attestation, en se fondant sur des pièces produites par les parties, si celle-ci n'a pas fait l'objet d'une rectification⁷ par l'administration fiscale.

Ils peuvent, cependant, ne pas tenir compte des attestations non parfaitement établies, notamment qui ne mentionnent pas les informations prévues par les articles L. 442-13 et R. 442-22 alinéa 1 (devenu l'article D. 3325-1)⁸.

Ainsi, toute contestation, individuelle ou collective, ayant pour conséquence de remettre en cause le montant du bénéfice net ou des capitaux propres, mentionné dans une attestation rédigée par un inspecteur des impôts ou un commissaire aux comptes, est irrecevable, quand bien même elle serait fondée sur une fraude ou un abus de droit commis antérieurement, sauf si est invoquée et prouvée l'absence de sincérité de ce document ou son irrégularité formelle.

⁴ Voir Soc., 11 mars 2009, pourvoi n° 08-41.140, Bull. 2009, V, n° 80

⁵ Voir par exemple Soc., 7 novembre 2001, pourvoi n° 00-12.216 (Second moyen), Soc., 8 décembre 2010, pourvoi n° 09-65.810, Bull. 2010, V, n° 288, Soc., 10 janvier 2017, pourvoi n° 14-23.888, Bull. 2017, V, n° 4 ou Soc., 28 février 2018, pourvoi n° 16-17.994, Bull. 2018, V, n° 37

⁶ Soc., 9 février 2010, pourvoi n° 08-11.338

⁷ Voir notamment Soc., 11 mars 2009, pourvoi n° 08-41.140, Bull. 2009, V, n° 80 et Soc., 8 décembre 2010, pourvoi n° 09-65.810, Bull. 2010, V, n° 288

⁸ Cf. Soc., 30 janvier 2013, pourvoi n° 12-11.875, Bull. 2013, V, n° 26 pour une attestation d'un commissaire aux comptes « qui ne comporte aucune information sur le montant des capitaux propres ni sur celui de l'excédent net répartissable retenu et sur l'exercice auquel ces montants se rapportent » ou Soc., 5 mars 2014, pourvoi n° 12-29.315

La conformité de cette jurisprudence aux normes à valeur constitutionnelle a récemment été affirmée par le Conseil constitutionnel⁹.

Dans sa décision, le Conseil a relevé que :

« 8. En premier lieu, cette attestation a pour seul objet de garantir la concordance entre le montant du bénéfice net et des capitaux propres déclarés à l'administration fiscale et celui utilisé par l'entreprise pour le calcul de la réserve spéciale de participation. Ainsi, en adoptant les dispositions contestées, le législateur a entendu éviter que les montants déclarés par l'entreprise et vérifiés par l'administration fiscale, sous le contrôle du juge de l'impôt, puissent être remis en cause, devant le juge de la participation, par des tiers à la procédure d'établissement de l'impôt. Ce faisant, il a poursuivi un objectif d'intérêt général. »

Il a repris en cela la jurisprudence du Conseil d'Etat qui avait énoncé que *« les attestations dont s'agit se bornent à établir la concordance entre les chiffres de la comptabilité présentée à l'administration et ceux utilisés pour le calcul de la réserve spéciale de participation »*¹⁰.

Puis, le Conseil constitutionnel a relevé que :

« 9. En second lieu, l'administration fiscale, qui contrôle les déclarations effectuées pour l'établissement des impôts, peut, le cas échéant sur la base de renseignements portés à sa connaissance par un tiers, contester et faire rectifier les montants déclarés par l'entreprise au titre du bénéfice net ou des capitaux propres, notamment en cas de fraude ou d'abus de droit liés à des actes de gestion. Dans ce cas, une attestation rectificative est établie aux fins de procéder à un nouveau calcul du montant de la réserve spéciale de participation. »

Il en a donc conclu ce qui suit :

« 10. Dès lors, les dispositions contestées ne portent pas une atteinte disproportionnée au droit à un recours juridictionnel effectif. Ce grief doit donc être écarté.

11. Par conséquent, ces dispositions, qui ne méconnaissent aucun autre droit ou liberté que la Constitution garantit, doivent être déclarées conformes à la Constitution. »

Ainsi, le Conseil d'Etat, la chambre et, plus récemment, le Conseil constitutionnel ont estimé que le rôle de l'inspecteur des impôts ou du commissaire aux comptes se limitait à *« garantir la concordance entre le montant du bénéfice net et des capitaux propres déclarés à l'administration fiscale et celui utilisé par l'entreprise pour le calcul de la réserve spéciale de participation »* et donc à s'assurer que le montant du bénéfice net qui doit figurer sur l'attestation est bien celui qui a été déclaré à l'administration fiscale et résulte de la comptabilité de l'entreprise.

⁹ [Décision n° 2023-1077 QPC du 24 janvier 2024 - Comité social et économique Procter & Gamble Amiens et autres](#)

¹⁰ Voir [CE 5 décembre 1984, n° 36337 https://www.conseil-etat.fr/arianeweb/#!/view-document/?storage=true](#)

Puisqu'aucun contrôle, notamment des « *actes de gestion* » de l'entreprise concernée, n'intervient à ce stade, l'attestation ne vaut pas quitus pour cette dernière.

Si une fraude ou un abus de droit, qui aurait eu des incidences sur le montant du bénéfice net ou des capitaux propres de l'entreprise, est suspecté, il doit être signalé à l'administration fiscale.

Cette dernière dispose d'un pouvoir général de contrôle des déclarations qui lui sont faites¹¹ et peut ne pas tenir compte de certains actes passés par l'employeur¹².

Elle pourra éventuellement procéder à des investigations en sollicitant « *tous renseignements, justifications ou éclaircissements* »¹³ ou engager une procédure de vérification fiscale¹⁴ qui pourra aboutir à une rectification des montants mentionnés sur l'attestation querellée.

Et, les contestations qui pourront naître ne devront être portées que devant le juge de l'impôt et non devant le juge ayant à connaître des litiges relatifs à la réserve spéciale de participation.

Cette conception du rôle de l'administration fiscale et du juge de l'impôt a d'ailleurs été réaffirmée par la loi n°2023-1107 du 29 novembre 2023 portant transposition de l'accord national interprofessionnel relatif au partage de la valeur au sein de l'entreprise qui a introduit un article L. 3326-1-1 dans le code du travail rédigé comme suit :

« Lorsque la déclaration des résultats d'un exercice est rectifiée par l'administration ou par le juge de l'impôt, que les rectifications donnent lieu ou non à l'application de majorations, à des poursuites pénales ou à une convention judiciaire d'intérêt public, le montant de la participation des salariés au bénéfice de cet exercice fait l'objet d'un nouveau calcul tenant compte des rectifications apportées. »

En conséquence, puisque la fraude ou l'abus de droit relève de la compétence de l'administration fiscale ou du juge de l'impôt, la notion d'insincérité de l'attestation en cause ne peut, selon moi, être assimilée à ces deux notions et être utilement invoquée devant le juge judiciaire dans le cadre d'un litige sur la participation des salariés.

Que faut-il, dès lors, entendre par sincérité ou insincérité de cette attestation ?

les notions de sincérité ou d'insincérité de l'attestation

Les écritures des organisations syndicales semblent se référer à la notion de sincérité, telle qu'elle est utilisée en comptabilité.

¹¹ En vertu notamment des dispositions des articles L10 et L45 du livre des procédures fiscales

¹² Tel que l'article [L 64 du livre des procédures fiscales](#) concernant les actes fictifs ou constitutifs d'un abus de droit en vue d'éluder ou d'atténuer ses charges fiscales

¹³ Conformément à l'article L. 10 du livre des procédures fiscales précité

¹⁴ Prévue par les articles L. 45 et suivants du Livre des procédures fiscales

Il résulte des principes issus du plan comptable général que les comptes sociaux, présentés chaque année, doivent être réguliers, sincères et refléter une image fidèle de la société.

Les principes de régularité et de sincérité y sont définis comme suit :

« 121-3. Régularité et sincérité

La comptabilité est conforme aux règles et procédures en vigueur qui sont appliquées avec sincérité afin de traduire la connaissance que les responsables de l'établissement des comptes ont de la réalité et de l'importance relative des événements enregistrés. Dans le cas exceptionnel où l'application d'une règle comptable se révèle impropre à donner une image fidèle, il y est dérogé. La justification et les conséquences de la dérogation sont mentionnées dans l'annexe. »

Dès lors, « La sincérité peut être définie comme étant l'application de bonne foi des règles et procédures en fonction de la connaissance que les responsables des comptes doivent normalement avoir de la réalité et de l'importance des opérations, événements et situations. »¹⁵

Ainsi, « Le principe de sincérité renvoie à la notion de fiabilité. Une information fiable est une information exempte d'erreur et de biais significatifs et à laquelle les utilisateurs peuvent faire confiance pour présenter une image fidèle de ce qu'elle est censée présenter ou ce qu'on pourrait s'attendre raisonnablement à la voir présenter. »¹⁶

Il me semble donc qu'en comptabilité, la sincérité ne renvoie pas seulement à l'exactitude des chiffres, mentionnés dans les documents comptables, au sens mathématique, mais également à leur exactitude au regard des normes comptables, et donc de leur conformité à celles-ci.

D'ailleurs, lorsque les commissaires aux comptes interviennent auprès d'une société, dans le cadre de leur mission de certification des comptes, ils « *certifient, en justifiant de leurs appréciations, que les comptes annuels sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la personne ou de l'entité à la fin de cet exercice.* » (article L. 823-9 du code de commerce dans sa version applicable au litige).

Ils ont également « *pour mission permanente, à l'exclusion de toute immixtion dans la gestion, de vérifier les valeurs et les documents comptables de la personne ou de l'entité dont ils sont chargés de certifier les comptes et de contrôler la conformité de sa comptabilité aux règles en vigueur.*

Ils vérifient également la sincérité et la concordance avec les comptes annuels des informations données dans le rapport de gestion du conseil d'administration, du directoire ou de tout organe de direction, et dans les documents adressés aux actionnaires ou associés sur la situation financière et les comptes annuels. Ils attestent

¹⁵ Dans le répertoire commercial Dalloz, « Comptabilité », Emmanuel Cruvelier

¹⁶ Dans JurisClasseur « Collectivités territoriales », Fasc. 2000 : BUDGET ET COMPTABILITÉ. – Gestion comptable, par M. Mattret

spécialement l'exactitude et la sincérité des informations relatives aux rémunérations et aux avantages de toute nature versés à chaque mandataire social. Ils vérifient, le cas échéant, la sincérité et la concordance avec les comptes consolidés des informations données dans le rapport sur la gestion du groupe. » (article L. 823-10 dans sa version applicable au litige).

La sincérité peut aussi être définie comme suit :

- « *Authenticité, absence de trucage, de contrefaçon* » ce qui renvoie à la fidélité des propos ou écrits avec la réalité ou ce que pense leur auteur, selon le dictionnaire Larousse,
- « *probité consistant en la révélation spontanée, par celui qui est en général seul à le connaître, d'un fait décisif ou au moins non négligeable pour celui qui l'ignore* », par opposition au silence, secret, réticence ou dol, selon le « *Vocabulaire juridique* »¹⁷.

Ce terme figure dans le code général des impôts qui définit, en son article 850, ce qu'est une affirmation de sincérité en matière de vente d'immeubles, de cession de fonds de commerce ou du droit à un bail ou du bénéfice d'une promesse de bail portant sur tout ou partie d'un immeuble, soit un échange ou un partage comprenant des immeubles ou un fonds de commerce.

Il s'agit pour les vendeurs, acquéreurs, échangistes, copartageants, leurs tuteurs ou administrateurs légaux à mentionner à la fin de l'acte ou la déclaration ce qui suit : « *Les parties affirment, sous les peines édictées par l'article 1837 du code général des impôts que le présent acte (ou la présente déclaration) exprime l'intégralité du prix ou de la soulte convenue* ».

La notion de sincérité fait alors référence à ce qui reflète la réalité, ce qui est exact.

Pour en revenir à la question qui nous intéresse, dès lors que la mission du commissaire aux comptes ou de l'inspecteur des impôts est limitée, cela rejait sur l'acceptation que l'on peut avoir de la notion de sincérité, et de son contraire.

Il me semble opportun de rappeler que, lorsqu'une telle attestation est sollicitée auprès de l'inspecteur des impôts compétent, la société doit remplir un formulaire CERFA¹⁸ et y faire figurer :

- des données chiffrées, notamment sur le résultat de son exercice comptable pour l'année en question,
- son imposition et les divers éléments comptables compris dans les capitaux propres,
- le bénéfice net qu'elle estime avoir réalisé pour l'année considérée et le montant de ses capitaux propres.

Ainsi, l'auteur de l'attestation la remplit en confrontant les informations contenues dans ce formulaire avec celles dont il peut disposer (déclarations fiscales pour l'administration, bilan comptable pour le commissaire aux comptes).

¹⁷ De Gérard Cornu, éd PUF

¹⁸ formulaire type N°989 SD

Il atteste donc que les données communiquées par la société sont conformes à celles qu'il détient.

C'est pourquoi, je considère qu'en matière de RSP, la notion de sincérité, et son contraire, ne peut renvoyer qu'à l'exactitude ou à la similitude des données « *de la comptabilité présentée à l'administration* » avec « *[celles utilisées] pour le calcul de la réserve spéciale de participation* ».

De ce fait, une attestation n'est pas sincère s'il est établi que son auteur n'ignorait pas ou ne pouvait ignorer que les montants qu'il y a fait figurer étaient inexacts.

La partie qui invoque cette insincérité doit établir tant la fausseté des sommes ou montants reportés sur l'attestation en cause que la connaissance par son auteur de cette fausseté ou la preuve qu'il ne pouvait en ignorer la fausseté¹⁹.

En revanche, il ne me semble pas possible de considérer qu'il y a insincérité lorsque l'auteur de l'attestation n'a pas fait preuve de vigilance ou n'a pas accompli de diligences pour s'assurer de la conformité des montants reportés aux règles comptables ou fiscales, puisqu'il ne lui est pas demandé à ce stade d'accomplir un minimum de contrôles sur les données fournies par l'entreprise, voire sur les actes de gestion réalisés en amont qui ont pu avoir une influence sur ces chiffres.

Or, c'est précisément ce que reprochent les organisations syndicales au commissaire aux comptes dans notre espèce puisqu'elles estiment qu'il aurait dû accomplir certaines vérifications ou rechercher l'existence de possibles fraudes, non pas aux règles en matière de fiscalité mais aux droits que les salariés tirent des dispositions du code du travail en matière de participation.

Cela ne peut entrer dans la notion de sincérité telle qu'elle est induite, à mon sens, par la jurisprudence tant de la chambre que du Conseil constitutionnel et la dernière réforme législative en matière de participation.

Par ailleurs, lorsqu'elle a fait mention de la régularité des attestations contestées, la cour d'appel s'est, selon moi, référée à la jurisprudence précitée de la chambre selon laquelle des attestations, non régulières en la forme, peuvent être valablement contestées devant le juge judiciaire.

En effet, elle avait auparavant relevé qu'« *Il n'est pas soutenu que cette attestation ne serait pas conforme aux prescriptions légales applicables.* »

Sa motivation n'est donc pas non plus critiquable sur ce point.

Ainsi, en l'absence de preuve de l'insincérité ou de l'irrégularité formelle des attestations contestées, je considère que la cour d'appel a, à juste titre, retenu que les organisations syndicales n'étaient pas recevables en leurs demandes.

¹⁹ Notamment parce qu'il disposait des pièces qui lui permettait de savoir que les montants qu'il faisait figurer étaient erronés car non identiques à ceux déclarés à l'administration fiscale ou figurant dans les documents comptables. L'auteur se rend coupable, dans cette hypothèse, d'une légèreté blâmable en n'ayant pas confronté les montants qu'il fait figurer dans son attestation avec ceux mentionnés dans les documents qu'il a à sa disposition.

Pour toutes ces raisons, je suis au rejet du pourvoi.