



RAPPORT DE Mme SOMMÉ, CONSEILLÈRE

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

Rapport comportant une proposition d'irrecevabilité ou de rejet du moyen pour inopérance, en ce qu'il fait grief à l'arrêt de déclarer irrecevables les demandes du comité social et économique de la société Xerox, valant avis 1015 du code de procédure civile

1 - Rappel des faits et de la procédure

La société Xerox, principale filiale en France du groupe Xerox, a conclu le 2 février 1996 avec la société Xerox Limited, dont le siège social est au Royaume-Uni, un contrat de commissionnaire portant sur la vente et le service après-vente des produits Xerox.

Le 15 mars 2011, le comité central d'entreprise de la société Xerox, le syndicat national de l'encadrement des services CFE-CGC (le syndicat CFE-CGC) et les syndicats CFTC et FO ont fait assigner la société Xerox devant le tribunal de grande instance de

Bobigny aux fins d'obtenir la désignation d'un expert avec pour mission de recalculer le montant de la réserve spéciale de participation depuis 1996, en faisant valoir que les modalités de calcul de la rémunération stipulées dans le contrat de commissionnaire portaient atteinte aux dispositions d'ordre public régissant la participation des salariés et qu'elles étaient constitutives d'une fraude à ces dispositions.

Par jugement du 19 juin 2014, le tribunal de grande instance a déclaré le comité central d'entreprise de la société irrecevable en toutes ses demandes, déclaré inopposables aux salariés dans le cadre du calcul de la participation les dispositions relatives à la rémunération figurant au contrat de commissionnaire conclu entre la société Xerox et la société Xerox limited depuis janvier 1996 et fait droit à la demande d'expertise.

En appel, le syndicat CFDT est intervenu volontairement à l'instance. Par arrêt du 8 septembre 2016, la cour d'appel de Paris a confirmé le jugement déféré.

Par arrêt du 6 juin 2018 (pourvoi n° 16-24.566, 16-25.749), la chambre sociale de la Cour de cassation a cassé cet arrêt, sauf en ce qu'il a déclaré le comité central d'entreprise de la société irrecevable en toutes ses demandes, dit n'y avoir lieu à renvoi et rejeté les demandes formées par les syndicats CFE-CGC, CFTC et FO.

Par requête en interprétation du 6 juin 2018, les organisations syndicales ont demandé à la Cour de cassation de dire que le dispositif de son arrêt du 6 juin 2018 devait être interprété en ce qu'il cassait et annulait l'arrêt rendu le 8 septembre 2016 par la cour d'appel de Paris en ce qu'il avait admis la contestation par les syndicats du montant du bénéfice net annuel de la société Xerox établi par une attestation d'un commissaire aux comptes en contravention avec les articles L. 3322-6 et L. 3326-1 du code du travail alors qu'ils ne contestaient pas la sincérité de cette attestation, et qu'il ne leur interdisait pas de contester le montant de la participation aux résultats de l'entreprise. Cette requête a été rejetée par arrêt du 19 janvier 2022.

*

A compter du 1^{er} avril 2018, le groupe Xerox a mis en place une nouvelle organisation de la commercialisation de ses produits en Europe, en soumettant à ses filiales un nouveau statut, celui de distributeur à risque limité. Un contrat de distribution à risque limité, prenant effet à compter du 1^{er} avril 2018, a ainsi été conclu entre la société Xerox et la société Xerox limited.

Soutenant que les stipulations de ce contrat permettaient de faire échec aux dispositions légales impératives relatives à la participation des salariés aux résultats de l'entreprise, le comité social et économique de la société Xerox (le CSE), venant aux droits du comité central d'entreprise, le syndicat CFE-CGC et le syndicat CFDT ont fait assigner, le 3 mai 2018, la société Xerox devant le tribunal de grande instance de Bobigny, aux fins notamment de dire nuls ou inopposables, dans le cadre du calcul de la participation, les articles 6 et 11 du contrat de distributeur à risque limité conclu entre les sociétés Xerox et Xerox limited, de déclarer nulle, ou en toute hypothèse dénuée de sincérité, l'attestation du commissaire aux comptes établie pour le calcul de la participation pour l'exercice 2018, de fixer à 4 307 000 euros le montant de la participation pour cet exercice et subsidiairement de désigner un expert afin de fixer le montant de la réserve spéciale de participation.

Par jugement du 3 septembre 2020, le tribunal judiciaire de Bobigny a déclaré irrecevable en ses demandes le CSE, 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 à risque limité conclu entre les sociétés Xerox et Xerox limited et, avant dire droit sur le montant de la participation pour l'exercice 2018, désigné M. [X] en qualité d'expert avec pour mission, pour l'essentiel, d'évaluer le montant qui aurait dû être versé à la réserve spéciale de participation pour 2018.

La société Xerox a interjeté appel de ce jugement et, en cause d'appel, le CSE et les syndicats ont également contesté le calcul de la réserve spéciale de participation pour les exercices 2019 et 2020.

Par arrêt du 17 mars 2022, la cour d'appel de Paris a infirmé le jugement déféré, sauf en ce qu'il a déclaré irrecevable en ses demandes le CSE et, statuant à nouveau, a déclaré irrecevables en toutes leurs demandes les syndicats CFE-CGC, CFTC¹ et CFDT et condamné ces derniers aux dépens ainsi qu'au paiement d'une somme au titre de l'article 700 du code de procédure civile.

Le CSE, le syndicat CFDT et le syndicat CFE-CGC ont formé un pourvoi par déclaration du 17 mai 2022 et ont déposé un mémoire ampliatif le 19 septembre 2022. La société Xerox a déposé un mémoire en défense le 21 novembre 2022. Les parties demandent, sur le fondement de l'article 700 du code de procédure civile, les sommes de 3 500 euros pour les demandeurs et de 3 000 euros pour la société.

2 - Analyse succincte du moyen

Le CSE, le syndicat CFDT et le syndicat CFE-CGC font grief à l'arrêt d'infirmier le jugement du 3 septembre 2020 du tribunal judiciaire de Bobigny en toutes ses dispositions, sauf en ce qu'il a déclaré irrecevable en ses demandes le CSE, alors :

*1°/ d'une part, que le montant du bénéfice net devant être retenu pour le calcul de la réserve de participation qui a été certifié par une attestation du commissaire aux comptes de la société dont les syndicats ne contestent pas la sincérité ne peut être remis en cause dans un litige relatif à la participation, quand bien même l'action des syndicats serait fondée sur la fraude ou l'abus de droit invoqués à l'encontre des actes de gestion de la société ; qu'en jugeant dès lors que « quand bien même la fraude alléguée par les syndicats SNES CFE-CGC et CFTC serait établie, l'attestation étant par ailleurs régulière, elle ne peut donner lieu à aucune contestation » (arrêt, p. 9) **cependant que les exposants se prévalaient de l'absence de sincérité des attestations des commissaires aux comptes pour les critiquer, voie de droit qui leur demeurerait ouverte, la cour d'appel a violé l'article L. 3326-1 du code du travail ;***

*2°/ d'autre part, que le montant du bénéfice net devant être retenu pour le calcul de la réserve de participation qui a été certifié par une attestation du commissaire aux comptes de la société dont les syndicats ne contestent pas la sincérité ne peut être remis en cause dans un litige relatif à la participation, quand bien même l'action des syndicats serait fondée sur la fraude ou l'abus de droit invoqués à l'encontre des actes de gestion de la société ; **qu'en se prévalant de la « régularité » de l'attestation des commissaires aux comptes du 17 juillet 2019 pour juger que le montant du bénéfice net devant être retenu pour le calcul de la réserve de participation ne pouvait plus être contesté, quand il appartenait aux juges du fond d'en rechercher, comme ils en étaient requis (conclusions, p. 44-45), la sincérité et non seulement la régularité, la cour d'appel a encore violé l'article L. 3326-1 du code du travail ;***

¹Ce syndicat est visé dans la décision bien qu'il n'apparaisse pas comme ayant été partie à l'instance

3°/ enfin, qu'en jugeant qu'il n'était pas soutenu que l'attestation des commissaires aux comptes du 17 juillet 2019 n'était pas conforme aux prescriptions légales applicables (arrêt p. 8), **cependant que le comité social et économique de la société Xerox, le syndicat CFDT et le syndicat National de l'Encadrement des Services CFE-CGC demandaient à la cour d'appel, dans leurs conclusions, d'annuler les attestations des commissaires aux comptes des 17 juillet 2019 et 30 juillet 2021 en raison de leur défaut de sincérité et donc de la méconnaissance des règles applicables en matière comptable (conclusions, p. 44-45 et p. 64), la cour d'appel a violé le principe interdisant aux juges du fond de dénaturer les éléments qui leur sont soumis.**

3 - Identification du ou des points de droit faisant difficulté à juger

action en contestation, fondée sur la fraude, du montant du bénéfice net et des capitaux propres certifiés par une attestation du commissaire aux comptes établie pour le calcul de la participation des salariés aux résultats de l'entreprise en application de l'article L. 3326-1 du code du travail - contestation de la sincérité de l'attestation

4 - Discussion citant les références de jurisprudence et de doctrine

4.1. Sur l'irrecevabilité ou l'inopérance du moyen en ce qu'il fait grief à l'arrêt de déclarer irrecevables les demandes du CSE

4.1.1. Selon une jurisprudence constante, les motifs critiqués par le moyen doivent être le soutien du chef de dispositif attaqué .

A défaut le moyen est jugé irrecevable en application de l'article 978, alinéa 3, du code de procédure civile, selon lequel chaque moyen ou chaque élément de moyen doit préciser, à peine d'être déclaré d'office irrecevable, la partie critiquée de la décision et ce en quoi celle-ci encourt le reproche allégué.

Voir ainsi, 3^e Civ., 19 décembre 2019, pourvoi n° 18-21.173 et plus récemment :

3^e Civ., 12 novembre 2020, pourvoi n° 18-19.076 :

3. Les consorts [W] font grief à l'arrêt de prononcer la nullité de la vente, alors :

[...]

4. Les motifs critiqués , relatifs à la qualité à agir du préfet des Landes, n'étant pas le soutien du chef de dispositif attaqué, le moyen est irrecevable.

1^{re} Civ., 1^{er} mars 2023, pourvoi n° 21-22.464 :

4. Selon l'article 978, alinéa 3, du code de procédure civile, chaque moyen ou chaque élément de moyen doit préciser, à peine d'être déclaré d'office irrecevable, la partie critiquée de la décision et ce en quoi celle-ci encourt le reproche allégué.

5. Les motifs critiqués n'étant pas le soutien du chef de dispositif déclarant irrecevable l'action en annulation des intérêts conventionnels, le moyen n'est pas recevable.

Com., 21 juin 2023, pourvoi n° 21-20.981 :

8. Le moyen se bornant à critiquer le chef de dispositif réformant le jugement entrepris, lequel déboutait MM. [M] de leurs demandes tendant à voir fixer le montant des droits de succession dus à un montant inférieur à celui réclamé par l'administration, sans critiquer le chef de dispositif liquidant le montant des droits de succession, il apparaît exclusivement dirigé contre des motifs de l'arrêt qui ne sont pas le soutien du chef de dispositif attaqué.

9. Le moyen est donc irrecevable.

ou inopérant, voir ainsi Com., 13 mai 2014, n° 09-13.805, Com., 13 septembre 2017, n° 16-10.918, et plus récemment :

Com., 30 septembre 2020, pourvoi n° 18-26.044, 18-26.113 :

7. La société de la Courtavaux et M. [C] font grief à l'arrêt de déclarer irrecevables leurs demandes formées contre Mme [T] et MM. [T], alors [...]

10. En dernier lieu, les motifs critiqués par le moyen ne sont pas le soutien du chef de dispositif qui a déclaré irrecevables les demandes formées par la société de la Courtavaux et M. [C] à l'encontre de Mme [T]. Le moyen, en ce qu'il critique ce chef de dispositif, est donc inopérant.

Com., 22 juin 2022, pourvoi n° 20-11.846 :

Sur le premier moyen, pris en ses deuxième et troisième branches, du pourvoi incident, en ce qu'il reproche à l'arrêt de rejeter la demande de M. et Mme [P] de condamnation des sociétés Financière du cèdre et REI à leur payer la somme de 15 000 euros en réparation de leur préjudice de jouissance

6. Les motifs critiqués par le moyen n'étant pas le soutien du chef de dispositif rejetant la demande de M. et Mme [P] de condamnation des sociétés Financière du cèdre et REI à leur payer la somme de 15 000 euros en réparation de leur préjudice de jouissance, le moyen est inopérant.

Com., 21 juin 2023, pourvoi n° 21-24.211 :

Sur les troisième et quatrième moyens, en ce qu'ils reprochent à l'arrêt de rejeter la demande de prononcé de la caducité de l'apport au titre du contrat GSH 2010

5. Les motifs critiqués par les moyens n'étant pas le soutien du chef de dispositif rejetant la demande de prononcé de la caducité de l'apport de M. [C] au titre du contrat GSH 2010, ces moyens sont inopérants.

4.1.2. Au cas présent, la cour d'appel a confirmé le jugement en ce qu'il avait déclaré irrecevables les demandes du CSE aux motifs suivants : « le CSE, s'il est un lieu d'expression collective des salariés, ne peut agir en justice que pour la défense de ses intérêts propres. Il ne représente pas les intérêts collectifs des salariés. S'il appartient à l'entreprise de respecter les prérogatives du CSE, notamment en lui adressant tous les documents nécessaires pour que les procédures d'information/consultation puissent régulièrement et utilement se dérouler, il n'en résulte aucunement que le comité puisse agir autrement que pour faire respecter ses droits et prérogatives. Le CSE ne tient d'aucune disposition légale le pouvoir d'exercer une action en justice au nom des salariés ou de se joindre à l'action de ces derniers lorsque ses intérêts propres ne sont pas en cause et que celui-ci n'a pas qualité pour représenter les intérêts individuels des salariés ni les intérêts collectifs de la profession. Le CSE n'a pas davantage qualité pour intenter une action ou intervenir dans une action tendant au respect ou à l'exécution de dispositions légales ou conventionnelles. En l'espèce, c'est précisément parce que des informations lui ont été communiquées par l'entreprise,

conformément à la loi, que le CSE a décidé de recourir à un expert. L'employeur dispose d'une action devant le juge judiciaire pour contester cette décision du CSE. En soi, cette contestation n'ouvre pas droit au CSE de saisir le juge pour solliciter que soient déclarés nuls et de nul effet les articles 6 et 11 du contrat de distributeur à risque limité conclu entre la Société et la société Xerox UK, qu'ils soient déclarés inopposables dans le cadre du calcul de la participation des salariés et que soit déclarée nulle ou en toute hypothèse ne présentant pas un caractère nécessaire, l'attestation du commissaire aux comptes établie dans le cadre de la participation pour l'exercice 2018 que soit fixée à une somme déterminée le montant de la participation pour cet exercice, outre les demandes accessoires » (cf. arrêt, p. 7).

Le moyen unique n'articule aucune critique à l'encontre de ces motifs.

Dès lors le moyen, en ce qu'il fait grief à l'arrêt de déclarer irrecevables les demandes du CSE pourrait être jugé irrecevable, ou à tout le moins inopérant, dès lors que les motifs critiqués par le moyen, qui sont tous afférents au chef de dispositif ayant déclaré irrecevables les prétentions des syndicats au motif, pour l'essentiel, de l'impossibilité de contester une attestation régulièrement établie par le commissaire aux comptes en application de l'article L. 3326-1 du code du travail, ne sont pas le soutien du chef de dispositif ayant jugé irrecevables les demandes du CSE pour défaut de qualité et d'intérêt à agir.

En application de l'article 1015 du code de procédure civile, les parties sont invitées à présenter leurs observations sur ce moyen soulevé d'office, dans le mois de la mise en ligne du présent rapport.

4.2. Sur le moyen en ce qu'il fait grief à l'arrêt de déclarer irrecevables les demandes des syndicats

4.2.1. La participation a pour objet de garantir collectivement aux salariés le droit de participer aux résultats de l'entreprise. Elle prend la forme d'une participation financière à effet différé, calculée en fonction du bénéfice net de l'entreprise, constituant la réserve spéciale de participation.

Ainsi, les dispositions de l'article L. 3324-1² du code du travail imposent la constitution d'une réserve spéciale de participation des salariés dans toutes les entreprises qui emploient habituellement plus de cinquante salariés. Les sommes obligatoirement affectées à cette réserve sont calculées d'après le bénéfice de l'entreprise, tel qu'il est retenu pour être imposé au taux de droit commun de l'impôt sur les sociétés ou de l'impôt sur le revenu. Ce bénéfice est diminué de l'impôt correspondant. Du bénéfice net ainsi obtenu est ensuite déduite une somme représentant la rémunération des capitaux propres de l'entreprise, arrêlée à 5 % du montant de ces capitaux propres. Le résultat est ensuite multiplié par la part des salaires dans la valeur ajoutée de l'entreprise. C'est cette somme qui abonde chaque année la réserve spéciale de participation. Des accords peuvent être conclus pour prévoir d'autres modalités de calcul de la réserve, qui ne peuvent toutefois être moins avantageuses pour les salariés (article L. 3324-2).

La Cour de cassation juge qu'en matière de participation obligatoire des salariés aux résultats de l'entreprise, les dispositions légales et réglementaires sont d'ordre public

²La version de ce texte applicable au présent litige est celle issue de l'ordonnance n° 2017-1491 du 25 octobre 2017, étant précisé que le 1°, relatif au bénéfice à retenir, a été modifié par la loi n° 2021-1900 du 30 décembre 2021 uniquement en ce qui concerne la référence aux dispositions du code général des impôts

absolu (Soc., 23 mai 2007, pourvoi n° 05-10.244, 04-20.340 et autres, Bull. 2007, V, n° 83 ; Bull. 2016, V, n° 41).

Selon l'article L. 3326-1 du code du travail, le montant du bénéfice net et celui des capitaux propres de l'entreprise pris en compte pour le calcul de la réserve de participation sont ceux qui résulte d'une attestation établie par l'inspecteur des impôts ou le commissaire aux comptes et ces montants tels qu'établis par cette attestation ne peuvent être remis en cause à l'occasion des litiges relatifs à la participation des salariés aux résultats de l'entreprise.

Ce texte dispose ainsi :

« 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 ».

Les articles D. 3325-1, D. 3325-2, D. 3325-3 et D. 3325-4³ précisent :

Art. D. 3325-1 :

« Sur demande de l'entreprise, l'attestation du montant du bénéfice net et des capitaux propres est établie soit par le commissaire aux comptes, soit par l'inspecteur des finances publiques.

Dans ce dernier cas, la demande est accompagnée d'un état annexe rempli par l'entreprise, conformément à un modèle arrêté par le ministre chargé de l'économie ».

Art. 3325-2 :

« L'attestation est délivrée par l'inspecteur des finances publiques dans les trois mois qui suivent celui de la demande de l'entreprise ou, si la déclaration fiscale des résultats correspondants à l'exercice considéré est souscrite après la présentation de cette demande, dans les trois mois qui suivent celui du dépôt de cette déclaration ».

Art. 3325-3, dans sa rédaction applicable issue du décret n° 2008-244 du 7 mars 2008:

« Lorsqu'aucune demande d'attestation n'a été présentée six mois après la clôture d'un exercice, l'inspecteur du travail⁴ peut se substituer à l'entreprise pour obtenir cette attestation ».

Art. 3325-4 :

« La modification d'assiette du bénéfice net intervenue après la délivrance d'une attestation donne lieu à l'établissement d'une attestation rectificative établie dans les mêmes conditions que l'attestation initiale ».

Le Conseil d'Etat juge que l'attestation délivrée par l'inspecteur des impôts en application de l'article L. 442-13 devenu L. 3326-1 du code du travail a **pour seul objet**

³Les dispositions de ces textes étaient contenues dans l'ancien article R. 442-22

⁴Désormais « l'agent de contrôle de l'inspection du travail » selon la version de ce texte issue du décret n° 2021-143 du 10 février 2021

de garantir la concordance entre le montant du bénéfice et des capitaux propres déclarés à l'administration et ceux utilisés par l'entreprise pour le calcul de la réserve spéciale de participation :

CE, 5 décembre 1984, n° 36337, publié au recueil Lebon :

Considérant que la société anonyme Voltam a, en application des dispositions précitées de l'article 237 bis A du code général des impôts, constitué, en franchise d'impôt, pour les exercices clos le 31 juillet 1971, 1972, 1973 et 1974, une réserve spéciale de participation et une provision pour investissement ; que, motifs pris d'erreurs commises par la société dans le calcul de la provision pour investissement, lesquelles ne sont d'ailleurs, pas contestées, l'administration a réintégré dans ses bénéfices imposables, au titre des années 1972, 1973 et 1974, une fraction des sommes inscrites à ladite provision ; que la société Voltam demande la décharge des cotisations supplémentaires à l'impôt sur les sociétés correspondant à ces redressements ;

Sur le moyen tiré des dispositions de l'article 12 de l'ordonnance n° 67-693 du 17 août 1967 :

Considérant qu'il résulte des dispositions précitées de l'article 12 de l'ordonnance du 17 août 1967 que l'attestation délivrée par l'inspecteur des impôts a pour seul objet de garantir vis-à-vis tant du comité d'entreprise que des salariés, pour l'application des dispositions de cette ordonnance relatives à la participation des travailleurs aux fruits de l'expansion, la concordance entre le montant du bénéfice et des capitaux propres déclarés à l'administration et ceux utilisés par l'entreprise pour le calcul de la réserve spéciale de participation ; que cette disposition ne saurait avoir ni pour objet ni pour effet de priver l'administration fiscale, en ce qui concerne notamment le calcul du montant de la provision pour investissements, de son droit général de contrôler les déclarations des contribuables, tel qu'il résulte des dispositions précitées de l'article 55 du code général des impôts et d'établir, le cas échéant, les redressements qui en résultent ; qu'ainsi, le présent litige n'entrant pas dans le champ d'application de l'article 12 de l'ordonnance du 17 avril 1967, les dispositions de celui-ci ne peuvent être utilement invoquées par le contribuable ; [...]; ».

Cette limitation de l'objet de l'attestation à une garantie de concordance a été rappelée par le Tribunal des conflits dans sa décision du 11 décembre 2017, ayant jugé qu'était de la compétence du juge judiciaire la demande en annulation de l'attestation établie par l'inspecteur des impôts :

TC, 11 décembre 2017, pourvoi n° 17-04.104, Bull. 2017, TC n° 11, sommaire:

« Il résulte des articles L. 442-1, alinéa 1, L. 442-2 et L. 442-13 du code du travail, dans leur rédaction applicable à la date du litige, que le contentieux relatif 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 relève de la compétence des juridictions judiciaires. 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. Dès lors, la demande en annulation de l'attestation établie par l'inspecteur des impôts, en application de l'article L. 442-13, alinéa 1, 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, qui n'a pas le caractère d'un acte administratif détachable du contentieux s'y rapportant, relève de la compétence des juridictions judiciaires ».

Le Tribunal des conflits a ainsi suivi les conclusions de son rapporteur public, Vincent Daumas, qui soulignait que l'attestation établie par l'inspecteur des impôts ou le

commissaire aux comptes a un caractère essentiellement recognitif (cette notion s'opposant traditionnellement à celle d'acte créateur de droits) :

Ainsi, relevant « l'évolution résultant de l'intervention de l'ordonnance du 21 octobre 1986, qui a prévu que **le montant du bénéfice net et celui des capitaux propres de l'entreprise pourraient être fixés, non seulement par une attestation de l'inspecteur des impôts, mais aussi par une attestation du commissaire aux comptes** », il déduisait de cette modification du texte que « **Cette évolution est à notre sens significative car elle manifeste que ces attestations présentent un caractère essentiellement recognitif. Il ne s'agit pas, lors de leur délivrance, de remettre en cause le contenu des déclarations déposées par l'entreprise aux fins de l'établissement de l'impôt sur les sociétés ou de l'impôt sur le revenu, mais seulement, à partir des données figurant dans ces déclarations, rectifiées le cas échéant par l'administration fiscale dans le cadre des pouvoirs que lui confère le livre des procédures fiscales, de déduire de ces données le montant du bénéfice net d'impôt et celui des capitaux propres prévus à l'article L. 442-2 du code du travail. Cela ne signifie pas qu'aucune question ne peut se poser lors de la détermination de ce bénéfice net – la jurisprudence rendue à ce propos témoigne du contraire** (Voir la question de fond tranchée dans l'affaire SOBEA précitée ; ou celle tranchée, à l'occasion d'un recours pour excès de pouvoir contre une instruction de l'administration fiscale, par CE 20 mars 2013, Société études et productions Schlumberger, n° 347633, aux tables du Recueil, solution reprise par Cass., avis, 14 septembre 2015, n° 15-70.003, Bull. n° 6). **Mais cela signifie qu'il n'est attendu de l'auteur de l'attestation la mise en œuvre d'aucun pouvoir de contrôle de la situation de l'entreprise.** Autre manière de dire que nous peinons à voir, dans la seule délivrance de l'attestation prévue par le premier alinéa de l'article L. 442-13 du code du travail, la manifestation d'une prérogative de puissance publique ».

Cette mission de vérification de concordance est reprise dans une note d'information⁵ établie en décembre 2012 par la Compagnie nationale des commissaires aux comptes (au point 6.72.1) : « Les objectifs de cette intervention [du commissaire aux comptes chargé d'établir l'attestation de l'article L. 3326-1 du code du travail] sont de vérifier la concordance avec la comptabilité et les éléments ayant servi de base à l'établissement des comptes annuels de l'exercice clos du montant du bénéfice net et celui des capitaux propres servant de base au calcul de la réserve spéciale de participation tels qu'ils figurent dans le document préparé par l'entité ainsi que leur conformité aux dispositions légales, réglementaires ou contractuelles relatives à leur détermination ».

Selon la jurisprudence de la Cour de cassation, il résulte des dispositions de l'article l'article L. 442-13, devenu L. 3326-1 du code du travail, que le montant du bénéfice net de l'entreprise et celui des capitaux propres sont établis par une attestation de l'inspecteur des impôts ou du commissaire aux comptes et que ces montants établis par ladite attestation ne peuvent être remis en cause à l'occasion des litiges, opposant le salarié à l'employeur, nés de l'application des dispositions relatives à la participation des salariés aux résultats de l'entreprise (Soc., 7 novembre 2001, pourvoi n° 00-12.216 ; Soc., 11 mars 2009, pourvoi n° 08-41.140, Bull. 2009, V, n° 80).

Toutefois, lorsque l'attestation est incomplète, situation qui se rapproche de celle d'une absence totale d'attestation, la contestation du montant du bénéfice net ou des capitaux propres est recevable (voir ainsi dans l'hypothèse de l'attestation ne mentionnant 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 rapportaient : Soc., 30

⁵Intitulée « *le commissaire aux comptes et les attestations* »

janvier 2013, pourvoi n° 12-11.875, Bull. 2013, V, n° 26 ; ou encore le cas d'une attestation ne mentionnant ni le montant du bénéfice net, ni celui des capitaux propres pour l'année considérée : Soc., 5 mars 2014, pourvoi n° 12-29.315).

Mais lorsque l'attestation mentionne les montants du bénéfice net et des capitaux propres ainsi que la période couverte par l'exercice concerné, la remise en cause du montant du bénéfice net et de celui des capitaux propres est impossible, en sorte que leur contestation est irrecevable, qu'elle émane d'un salarié, d'un comité d'entreprise (Soc., 8 décembre 2010, pourvoi n° 09-65.810, Bull. 2010, V, n° 288) ou encore d'un syndicat, même non signataire de l'accord de participation (Soc., 9 février 2010, pourvoi n° 08-11.338). Par exception, la chambre a admis que l'AGS, tiers au contrat de travail, dispose d'un droit propre de contester le principe et l'étendue du bénéfice net et des capitaux propres établi par une attestation de l'inspecteur des impôts ou du commissaire aux comptes (Soc., 10 février 1999, pourvoi n° 96-22.157, Bull. 1999, V, n° 62).

Pour une application plus récente de cette jurisprudence constante, voir un arrêt publié du 10 janvier 2017, approuvant une cour d'appel d'avoir déclaré irrecevables les demandes d'un comité d'entreprise et d'un syndicat :

Soc., 10 janvier 2017, (pourvoi n° 14-23.888, Bull. 2017, V, n° 4), sommaire :

« Selon l'article L. 3326-1 du code du travail, 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 relatifs à la participation aux résultats de l'entreprise. C'est dès lors à bon droit qu'une cour d'appel, qui constate que le montant du bénéfice net a été certifié par une attestation du commissaire aux comptes, déclare irrecevables les demandes portant sur le bénéfice net devant être retenu pour le calcul de la réserve de participation »

La chambre a également jugé **qu'était irrecevable la contestation des syndicats, quand bien même leur action est fondée sur la fraude ou l'abus de droit :**

Soc., 28 février 2018, pourvoi n° 16-50.015, Bull 2018, V, n° 36 :

Vu l'article L. 3326-1 du code du travail ;

Attendu, selon ce texte, d'ordre public absolu, que 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 et qu'ils ne peuvent être remis en cause à l'occasion des litiges relatifs à la participation aux résultats de l'entreprise ;

Attendu, selon l'arrêt attaqué, que la société Wolters Kluwer France (WKF) et la société mère Holding Wolters Kluwer France (HWKF) font partie du groupe hollandais Wolters Kluwer, leader européen de l'information juridique et fiscale, présent dans cent soixante-dix pays et dont le siège social est situé à [Localité 1] ; que l'activité en France, initialement composée de onze structures juridiques et opérationnelles, a été réorganisée en juin 2007 sous l'intitulé "opération Cosmos" ; que les sociétés Lamy et Groupe Liaisons et leurs filiales ont été dissoutes, avec transmission universelle de leur patrimoine entre les mains d'un actionnaire unique, la société WKF, qui a acheté toutes leurs actions et a pu augmenter ainsi son capital, tout en permettant à la société mère, la société HWKF, d'atteindre le seuil d'un milliard d'euros au bilan ; que, pour acheter ces actions, le 24 juillet 2007, la société WKF a souscrit un emprunt de 445 millions

d'euros auprès de la société HWKF, remboursable sur quinze ans, qui a eu pour effet d'empêcher tout versement de participation aux salariés en raison de cet endettement ; que l'Union fédérale des ingénieurs, cadres et techniciens du livre et de la communication (UFICT-CGT), le Syndicat interprofessionnel de la presse et des médias de la Confédération nationale du travail (SIPM-CNT), le Syndicat national des journalistes (SNJ) et le Syndicat national de l'écrit (SNE-CFDT) ont saisi le tribunal de grande instance aux fins de déclarer l'opération de restructuration Cosmos intervenue le 30 juin 2007 inopposable aux salariés et d'obtenir la condamnation des sociétés WKF et HWKF à reconstituer une réserve spéciale de participation pour les exercices 2007 à 2022 et à la répartir entre les salariés ;

Attendu que pour déclarer les demandes des syndicats SIPM-CNT, SNJ et SNE-CFDT recevables à l'encontre de la société WKF et déclarer recevable l'intervention volontaire du syndicat UGICT-CGT à l'égard des sociétés WKF et HWKF, l'arrêt retient que les syndicats, sans remettre en cause la sincérité des attestations du commissaire aux comptes, sollicitent seulement que l'opération de restructuration Cosmos soit déclarée inopposable aux salariés de la société WKF, avec pour conséquence la réintroduction dans le bénéfice net des sommes soustraites abusivement à ce bénéfice du fait des charges de l'emprunt litigieux, afin de reconstituer la réserve de participation ; que les attestations établies par le commissaire aux comptes ne sauraient, en tout état de cause, faire obstacle à ce que le juge judiciaire, à l'occasion du litige dont il est saisi et qui relève de sa compétence, remette en cause, en cas de fraude de la société WKF, les comptes certifiés par ce professionnel sur la base des éléments fournis par la société ; que ces attestations ne sauraient donc faire obstacle à ce que l'opération Cosmos puisse, elle-même, être contestée dès lors que les syndicats appelants et intervenants ne se fondent pas sur ces attestations, qui sont postérieures au rapport de l'inspecteur du travail relevant le délit d'entrave, mais sur la base d'un ensemble de documents, comme les rapports d'expertise comptable, les procès-verbaux des réunions du comité d'entreprise et les propres déclarations des dirigeants de la société WKF ;

Qu'en statuant ainsi, alors 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, la cour d'appel a violé le texte susvisé ;

Et attendu que la cassation à intervenir rend inopérant le moyen unique du pourvoi du comité central d'entreprise dont la demande était en tout état de cause irrecevable.

Cette solution a été confirmée par l'arrêt de notre chambre du 6 juin 2018 **rendu dans le litige opposant la société Xerox à son comité d'entreprise et aux syndicats :**

Soc., 6 juin 2018, pourvoi n° 16-24.566, 16-25.749 :

Sur le moyen unique, pris en sa première branche, du pourvoi de la société Xerox :

Vu l'article L. 3322-6 du code du travail ;

Attendu, selon ce texte d'ordre public absolu, que 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 et qu'il ne peuvent être remis en cause à l'occasion des litiges relatifs à la participation aux résultats de l'entreprise ;

Attendu, selon l'arrêt attaqué, que la société Xerox, principale filiale en France du groupe Xerox, a conclu le 2 février 1996 avec la société Rank Xerox Limited, dont le siège social est au Royaume-Uni, un contrat de commissionnaire portant sur la vente et le service après-vente des produits Xerox en France métropolitaine et dans les départements d'outre-mer ; que le 15 mars 2011, le comité central d'entreprise de la société, le syndicat national de l'encadrement des services CFE-CGC (SNES-CFE-CGC), la fédération des syndicats CFTC commerce, services et force de vente et le syndicat Force ouvrière (FO), commerce et services ont assigné la société Xerox devant le tribunal de grande instance, aux fins d'obtenir la désignation d'un expert avec pour mission essentielle de recalculer le montant de la réserve spéciale de participation depuis 1996, en faisant valoir que les modalités de calcul de la rémunération stipulées dans le contrat de commissionnaire portaient atteinte aux dispositions d'ordre public régissant la participation des salariés ;

Attendu que pour déclarer recevable l'action de ces syndicats ainsi que l'intervention de la fédération CFDT Services, déclarer inopposables aux salariés dans le calcul de la participation, les dispositions relatives à la rémunération figurant à l'accord de commissionnaire et ordonner une mesure d'expertise, l'arrêt retient que le juge judiciaire est saisi d'une contestation des dispositions concernant la rémunération définie dans le contrat de commission, servant de base de calcul du droit à la participation, et non pas d'une contestation directe du montant du bénéfice net et des capitaux propres de l'entreprise ; qu'il est dans ce cadre compétent pour, le cas échéant, remettre en cause les attestations établies par le commissaire aux comptes s'il est établi une fraude aux droits des salariés imputables à l'entreprise, ce dernier ne certifiant les comptes qu'au vu des éléments qui lui sont soumis par l'employeur ;

Qu'en statuant ainsi, alors 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, la cour d'appel a violé le texte susvisé ;

Le commentateur à la RJS⁶ de l'arrêt publié du 28 février 2018 approuve la solution en ces termes :

« En matière de participation, le législateur a établi un mécanisme de sécurisation par l'article L 3326-1 du Code du travail aux termes duquel : « 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 ». Il convient en effet que les actes de gestion de l'entreprise ne puissent pas être remis en cause, quand bien même ils auraient exercé une influence sur les résultats de l'entreprise et, par voie de conséquence, sur la réserve spéciale de participation. La Cour de cassation en déduit l'irrecevabilité de l'action du comité central d'entreprise ou d'un syndicat (Cass. soc. 5-3-2014 n° 12-29.315 F-D). Aucune remise en cause du bénéfice net résultant de l'attestation ne peut être faite par les salariés, les institutions représentatives du personnel ou les syndicats mêmes non signataires de l'accord de participation (Cass. soc. 24-11-1982 n° 81-13.195 P ; Cass. soc. 7-11-2001 n° 00-12.216 F-D : RJS 1/02 n° 64 ; Cass. soc. 9-2-2010 n° 08-11.338 F-D : RJS 4/10 n° 363 ; Cass. soc. 8-12-2010 n° 09-65.810 F-PB : RJS 3/11 n° 262). Seuls des tiers, comme l'AGS, peuvent en revanche voir leur action être déclarée recevable (Cass. soc. 10-2-1999 n° 96-22.157 P : RJS 3/99 n° 402). Bien entendu, ces dispositions conduisant à l'irrecevabilité de toute action de remise en cause

⁶RJS 2018, n° 353

s'appliquent à la condition que l'attestation des commissaires aux comptes soit conforme aux prescriptions légales (Cass. soc. 30-1-2013 n° 12-11.875 FS-PB : RJS 4/13 n° 309).

Dans [l'arrêt commenté], la Cour de cassation déduit de cette jurisprudence constante une conséquence qui n'avait pas été jusqu'ici expressément tirée. La question qui lui était posée était celle de savoir si l'on pouvait contourner les dispositions de l'article L 3326-1 précité par le recours à la fraude, notion certes applicable de façon générale, comme l'avait fait la cour d'appel dans l'arrêt attaqué. La chambre sociale de la Cour de cassation y apporte clairement une réponse négative. Cette solution doit être approuvée. Admettre de telles actions fondées sur la fraude serait remettre en cause l'interdiction légale résultant de l'article L 3326-1 du Code du travail et applicable aux « litiges nés de l'application du présent titre », c'est-à-dire à tout le droit de la participation. Par ailleurs, selon une jurisprudence établie rappelée en l'espèce, l'ensemble des dispositions légales et réglementaires relatives à la participation obligatoire des salariés aux résultats de l'entreprise est d'ordre public absolu (Cass. soc. 23-5-2007 n° 05-10.244 FS-PB : RJS 8-9/07 n° 980). La même solution avait d'ailleurs été appliquée dans des circonstances assez proches du présent litige, où il s'agissait d'une augmentation du capital à laquelle il avait été donné un caractère rétroactif, conduisant ainsi de façon artificielle à une minoration du bénéfice net de l'entreprise (Cass. soc. 8-12-2010 n° 09-65.810 F-PB : RJS 3/11 n° 262). L'on relèvera enfin que, dans un arrêt récent, la chambre sociale a exclu l'application en matière de participation de la responsabilité extracontractuelle alors même qu'il s'agit aussi d'une règle de droit applicable de façon générale (Cass. soc. 18-2-2016 n° 14-12.614 FS-PB : RJS 4/16 n° 280) ».

D'autres commentateurs se sont montrés critiques en s'interrogeant, d'une part sur l'exception, résultant pour certains auteurs de l'arrêt publié du 28 février 2018, au principe général selon lequel la fraude corrompt tout, d'autre part sur la portée de la réserve énoncée par la chambre sociale quant à une possible contestation de la sincérité de l'attestation de l'article L. 3322-6 du code du travail.

Ainsi Gilles Auzero⁷, après avoir relevé que l'arrêt du 6 juin 2018 se situe « dans le droit fil d'une jurisprudence constante, y compris en ce qu'il qualifie l'article L. 3326-1 de disposition d'ordre public absolu (V., déjà en ce sens, Cass. soc., 18 févr. 2016, n° 14-12614, FS-PB) », souligne que son apport réside « dans l'affirmation selon laquelle l'interdiction de remettre en cause le montant du bénéfice net et celui des capitaux propres attestés par l'inspecteur des impôts et le commissaire aux comptes, ne peut pas même être écartée lorsqu'est invoquée une situation de fraude ou un abus de droit. **C'est évidemment le fait d'ériger l'attestation en obstacle infranchissable qui suscite le trouble.** Il peut, certes, être avancé que remettre en cause une opération d'optimisation fiscale revient à mettre à nouveau dans le débat la détermination du résultat fiscal ; ce qu'interdit précisément la loi (v. en ce sens Teissier A., art. préc.). Mais, il était à rebours possible de considérer que « ce à quoi la loi fait barrage c'est la mise en discussion judiciaire des montants attestés ». Or, dans l'affaire ayant conduit à l'arrêt sous examen, « n'était point débattue la sincérité de ces montants mais seulement les conditions (frauduleuses) de réalisation des opérations de restructuration qui avaient conduit à la chute du bénéfice net de la société employeuse » (Adam P., art. préc. ; V. aussi, dans le même sens, nos obs. préc.).

Telle n'est pas la voie qu'a choisie d'emprunter la Cour de cassation. **Est-ce à dire, alors, que l'attestation délivrée par l'inspecteur des impôts ou le commissaire aux comptes agit en quelque sorte comme un quitus à l'égard des actes de gestion accomplis antérieurement par les dirigeants, quels qu'aient pu être leur cause et leur effet sur le droit à la participation des salariés ? Il ne saurait raisonnablement en aller ainsi. D'ailleurs, à lire**

⁷ Cah. soc. barreau 2018, n° 306, p. 212

l'arrêt sous commentaire, la Cour de cassation semble réserver la possibilité d'une contestation de la sincérité de l'attestation du commissaire aux comptes. En d'autres termes, la fraude ou l'abus de droit invoqué à l'encontre des actes de gestion ne pourrait l'être qu'à l'occasion d'une action ayant, à titre principal, pour objet de contester l'attestation délivrée. À supposer que cette interprétation soit la bonne, elle peut ne pas satisfaire. La fraude faisant exception à toutes les règles, on peine à concevoir qu'un texte, serait-il d'ordre public absolu, suffise à faire échec à l'application d'un « adage de la plus haute volée », garantissant « la loyauté des rapports juridiques » (Roland H. et Boyer L., *Adages du droit français*, v. *Fraus omnia corrumpit*, p. 281).

Juliana Kovac et Grégoire Loiseau⁸ se montrent plus nuancés. Ils considèrent ainsi que la Cour de cassation n'est pas revenue sur la généralité du principe selon lequel la fraude corrompt tout, mais qu'elle s'est montrée rigoureuse en indiquant à quelles conditions la fraude peut juridiquement tout corrompre :

« La généralité des termes employés [“*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*”] interroge. On aurait pu comprendre que la Cour de cassation estime, en l'état des constatations des juges du fond, que la fraude n'était pas constituée dans la mesure où les manoeuvres relevées n'étaient pas de nature à éluder les dispositions relatives à la participation des salariés [...] **Pourquoi retoquer, de façon générale, l'action fondée sur la fraude, donnant l'impression que la fraude ne corromprait pas tout?**

L'explication suppose, à la réflexion, une analyse plus fine des règles que la fraude doit avoir eu pour finalité de corrompre et pour résultat d'éluder afin de justifier une reconstitution de la réserve spéciale de participation. Comme on l'a souligné, parmi l'ensemble des règles afférentes à la détermination de la réserve de participation, l'une domine les autres et a le degré d'impérativité le plus élevé. C'est celle selon laquelle le montant du bénéfice net qui sert de base au calcul de la réserve de participation, lorsqu'il a été certifié par une attestation du commissaire aux comptes de la société, ne peut plus être remis en cause à l'occasion d'un litige relatif à la participation aux résultats de l'entreprise. Cette règle ne pouvant à proprement parler être éludée, puisqu'elle relève de l'ordre public absolu, **la fraude dans la détermination de la réserve spéciale de participation doit avoir eu pour finalité d'en corrompre le jeu et pour effet d'en fausser l'application. Mais on comprend alors que la fraude, ainsi conçue, ne peut être reconnue si l'insincérité de l'attestation du commissaire aux comptes n'est pas elle-même établie.** L'autorité attachée à cette attestation explique, autrement dit, que l'action fondée sur la fraude ne puisse prospérer si elle ne s'accompagne pas de la mise en cause de sa sincérité. À défaut, y aurait-il effectivement eu fraude dans la détermination du montant du bénéfice net retenu pour le calcul de la réserve de participation, la prise en compte de ses effets se heurte à la foi due à l'attestation. L'avocat général⁹, dans ses conclusions, le pointe du doigt : “ *les attestations rédigées par les commissaires aux comptes ne peuvent servir de bouclier à une opération frauduleuse, ces derniers ne pouvant accomplir leur travail qu'en fonction des informations fournies par l'employeur et pouvant donc être eux-mêmes trompés par celui-ci*”. Mais encore faut-il faire tomber le bouclier et contester pour cela l'attestation. La chambre sociale ne dit rien d'autre, somme toute, en décidant que les syndicats ne pouvaient remettre en cause le montant du bénéfice net retenu pour le calcul de la réserve de participation dans le cadre d'une action fondée sur la fraude après avoir constaté qu'ils “ *ne contestaient pas la sincérité* ” de l'attestation certifiant ce montant. La

⁸ JCP 2018 éd. S, n° 17, 1145

⁹ Raphaël Weissmann, qui était d'avis, contrairement à ce qu'a retenu la chambre, que la fraude pouvait être de nature à remettre en cause le montant du bénéfice net repris sur l'attestation établie par le commissaire aux comptes

justification de l'arrêt est en réalité dans cette constatation. Sans remise en cause de la sincérité de l'attestation, ce n'est d'ailleurs pas seulement l'action fondée sur la fraude qui est vouée à l'échec. Une action fondée sur l'abus de droit le serait tout autant, ce que la Cour de cassation précise pour donner à son arrêt la portée la plus large dans la mesure où il n'était pas question au cas d'espèce d'un tel abus ».

Pierre-Emmanuel Berthier¹⁰ est quant à lui très critique en relevant l'absence de possibilité effective d'une contestation de la sincérité de l'attestation prévue par l'article L. 3322-6 au regard des pouvoirs limités du commissaire aux comptes et de l'inspecteur des impôts à cet égard. Il souligne ainsi que « **Selon le Conseil d'État et le Tribunal des conflits, l'attestation a pour "seul objet de garantir la correspondance entre le montant des bénéfices et des capitaux propres déclarés à l'administration et ceux utilisés par l'entreprise pour le calcul de la réserve spéciale de participation" (11). Voilà qui signifie un contrôle assez faible de la part du commissaire aux comptes (12) ou de l'inspecteur des impôts.** Rien n'impose au commissaire (ou à l'inspecteur) de vérifier que le bénéfice dont on lui réclame certification est la conséquence d'actes de gestion (ici un prêt) qui, malgré leur apparente régularité, s'inscrivent dans le sombre dessein d'atteindre les droits des salariés en matière de participation financière. **On ne voit pas, en effet, sur quel fondement un commissaire aux comptes ou un inspecteur des impôts devrait partir en quête des indices très divers qui peuvent révéler l'existence d'une fraude à la loi (13) comme, en l'espèce, le défaut récurrent d'information des représentants du personnel (14). En bref, rien ne suggère l'existence d'un authentique contrôle portant sur l'absence de fraude à la participation financière.**

Pourtant, à lire l'arrêt Wolters Kluwers, leur attestation a pour effet de rendre inattaquable la fraude alléguée dans le cadre d'un litige relatif à la participation financière. Ainsi, à l'analyse de cet arrêt, l'autorité de l'attestation ne s'attache-t-elle pas seulement à ce que le commissaire aux comptes ou l'inspecteur des impôts est censé avoir vérifié. Le lien entre l'autorité de l'acte (l'attestation) et la compétence de son auteur (le commissaire aux comptes ou l'inspecteur des impôts) paraît rompu. Voilà qui fait naître une certaine incohérence : dire que cette attestation fait autorité en matière de fraude revient à lui donner autorité de chose décidée alors, précisément, que « la chose » n'a pas été décidée !

A cette critique on opposera sans doute qu'il revenait aux syndicats de contester préalablement la sincérité de l'attestation du commissaire aux comptes devant un tribunal de grande instance. Mais on ne fait là que déplacer le problème et non le résoudre car, s'il ne revient pas au commissaire aux comptes de contrôler l'absence d'une telle fraude, on ne voit pas comment l'attestation pourrait être utilement contestée sur ce fondement (15). S'il était possible de faire « tomber » l'attestation pour cette raison, cela reviendrait à reprocher au commissaire (ou à l'inspecteur) de ne pas avoir effectué un contrôle... qu'il n'était pas censé faire.

L'auteur conclut en ces termes :

« On en vient, surtout, au principal grief qui peut être adressé à l'arrêt Wolters Kluwers France. À supposer que la fraude était bien réelle, elle consistait à jouer habilement avec l'article L. 3326-1 du Code du travail afin de tenir en échec l'obligation de faire participer les salariés aux résultats de l'entreprise. La manoeuvre a pu consister à faire attester un bénéfice qui permettait d'assécher, sans être inquiété, la réserve spéciale de participation. **Dans ce cadre, l'attestation donnée par le commissaire aux comptes, et en toute sincérité, fait partie des résultats recherchés au titre de la fraude. Par application du principe *fraus omnia corrumpit*, la révélation d'une fraude aurait permis de neutraliser les effets de cette attestation. Dans l'affaire Wolters Kluwers France, le raisonnement est inversé. L'attestation, résultat**

¹⁰ Rev. dt. tr. 2018, p. 606

possible de la fraude, permet d'en empêcher la poursuite. Ce n'est donc pas la reconnaissance d'une fraude qui permet d'en neutraliser les résultats, ce sont les résultats de la fraude qui permettent de la neutraliser !

Jean Mouly¹¹ considère également que la Cour de cassation a réservé la possibilité d'une contestation de la sincérité de l'attestation de l'article L. 3322-6, tout en relevant que cette contestation ne permettrait pas aux salariés de faire valoir leurs droits en cas de fraude, ce qui pose, selon lui, la question de leur recours effectif au juge.

Il écrit ainsi que « La Haute juridiction maintient donc son application rigoureuse de l'article L. 3326-1 en l'étendant même à l'hypothèse de fraude. Il ne faut pas se méprendre cependant sur la portée de la solution. En effet, il ne semble pas que, par cette décision, la Cour de cassation ait souhaité faire obstacle à toute action fondée sur la fraude de l'employeur, elle l'oriente seulement vers le contentieux de la sincérité de l'attestation (1). Cette solution est cependant discutable car elle repose sur une confusion entre la notion de fraude et celle de sincérité des comptes. Il n'est pas sûr, dès lors, que les salariés y trouvent avantage [...] la Cour de cassation semble avoir été plutôt sensible au fait que, dans le cas de figure envisagé, l'application de la théorie de la fraude aboutirait « à remettre dans le débat la détermination du résultat fiscal »(53) établi par l'attestation du commissaire au compte ou de l'inspecteur des finances publiques, ce qu'interdit précisément l'article L. 3326-1, du moins dans le cadre d'un litige relatif à la participation. Cet article, à l'application duquel la Cour de cassation veille très scrupuleusement, empêcherait donc l'exercice d'une action fondée sur la fraude dans le cadre du contentieux de la participation . Pour autant, les salariés ne seraient pas dépourvus de toute possibilité d'invoquer la fraude de l'employeur, mais dans un autre type de contentieux.

Dans son attendu de principe, en effet, la Cour de cassation prend soin de relever qu'en l'espèce les syndicats n'avaient pas contesté la sincérité de l'attestation délivrée par le commissaire aux comptes ou l'administration fiscale. Il semble donc que les salariés conservent la possibilité d'invoquer la fraude de l'employeur, non dans le cadre du contentieux de la participation où l'article L. 3326-1 s'y oppose, mais dans une instance séparée relative à la contestation de cette attestation. L'objet d'une telle action étant précisément de permettre la remise en cause des montants servant de base de calcul à la créance de participation, l'action fondée sur la fraude, qui a précisément un tel effet, y trouverait naturellement sa place. L'arrêt du 28 février 2018 n'encourrait donc pas le reproche qui lui a été adressé d'« instituer une immunité de la fraude » (54) en ignorant une théorie séculaire et universellement reconnue. L'attestation litigieuse ne serait pas un « quitus » délivré à l'employeur par l'administration fiscale ou le commissaire aux comptes(55), encore moins le « sésame » qui lui ouvrirait les portes de la fraude. L'arrêt du 28 février 2018 se livrerait seulement à une répartition des chefs de demandes entre les différences instances possibles.

Dans celle relative à la participation proprement dite où, selon l'article L. 3326-1, les bases de calcul de la créance des salariés, déjà légalement certifiées, ne peuvent être remises en cause, un moyen tiré de la fraude de l'employeur ne saurait être recevable parce qu'il reviendrait précisément à contester, par un biais, ces bases de calcul. L'article L. 3326-1 serait bien ici un obstacle à l'action fondée sur la fraude . Au contraire, dans l'instance relative à une contestation de l'attestation délivrée par le commissaire aux comptes où se trouvent nécessairement discutées la sincérité et l'exactitude des comptes sociaux, l'argument de fraude serait parfaitement recevable. Tout semble ainsi rentrer dans l'ordre. Il n'est pas sûr pourtant qu'une telle solution, imposée par une interprétation rigoureuse de l'article L. 3326-1, soit pleinement satisfaisante. [...]

En réalité, il existe une différence fondamentale entre le contentieux de la sincérité de l'attestation et celui de la fraude aux droits des salariés en matière de participation. Dans le

¹¹Droit social 2018, p. 933

premier, en effet, sont seulement en cause la matérialité et la véracité des comptes sociaux certifiés par l'attestation ; dans le second, au contraire, est discutée la légitimité(59) des actes juridiques conclus par le dirigeant de la société, puisque la fraude, en l'occurrence, consiste en un détournement ou un abus de pouvoir. Limité au contrôle de l'exactitude des montants déclarés, le contentieux de la sincérité de l'attestation, auquel renvoie pourtant la Cour de cassation pour sanctionner la manoeuvre de l'employeur, ne peut donc pas comprendre celui du contrôle de la fraude. Dès lors, en leur fermant le contentieux de la participation pour ne leur laisser que celui de la contestation de la sincérité de l'attestation, la Cour de cassation risque bien de ne pas permettre aux salariés de faire valoir la fraude éventuelle de leur employeur ni d'exercer avec succès l'action à laquelle ils peuvent pourtant légitimement prétendre.

L'auteur en conclut que « Le droit français, tel qu'il résulte de l'arrêt du 28 février 2018, ne permet donc pas aux salariés, en cas de fraude de l'employeur, de faire valoir utilement leurs droits en justice. Dès lors, il ne satisfait pas aux exigences de l'article 6 § 1 de la Convention européenne des droits de l'homme. On peut donc penser que des salariés qui, comme ceux de l'affaire jugée par la Cour de cassation, auraient échoué dans leur action fondée sur la fraude devant les juridictions internes pourraient exercer à Strasbourg un recours fondé sur l'article 6 § 1 de la Convention avec des chances, sinon certaines, du moins non négligeables de succès.

Un tel recours ne permettra pas cependant de faire disparaître les dispositions internes à l'origine des difficultés, même si une condamnation de la France devrait inciter le législateur national à remettre l'ouvrage sur le métier afin d'éviter à l'État de nouveaux déboires juridiques. **On pourrait toutefois espérer que des salariés courageux, dans une autre instance, décident de soulever un jour une question prioritaire de constitutionnalité (QPC)¹². On sait, en effet, que le Conseil constitutionnel reconnaît lui aussi, en se fondant sur l'article 16 de la Déclaration des droits de l'homme, l'existence d'un droit à un recours effectif et qu'il se montre même très strict en ce qui concerne son application(68) [...] ».**

On ajoutera que par un autre arrêt du 28 février 2018 la chambre a jugé que pour donner lieu au versement d'un complément à la réserve spéciale de participation, notamment en cas de redressement fiscal, une attestation rectificative doit être établie par le commissaire aux comptes ou l'inspecteur des impôts dans les mêmes conditions que l'attestation initiale :

Soc., 28 février 2018, pourvoi n° 16-17.994, Bull. 2018, V, n° 37, sommaire :

Selon l'article D. 3324-40 du code du travail, dans sa rédaction applicable en la cause, le complément à la réserve spéciale de participation résultant d'un redressement fiscal doit être affecté au montant de la réserve spéciale de participation de l'exercice au cours duquel les rectifications opérées par l'administration ou par le juge de l'impôt sont devenues définitives ou ont été formellement acceptées par l'entreprise ; en application de l'article D. 3325-4 du même code, la modification d'assiette du bénéfice net intervenue après la délivrance d'une attestation donne lieu à l'établissement d'une attestation rectificative établie dans les mêmes conditions que l'attestation initiale ; aux termes de l'article L. 3326-1 du même code, 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 et ne peuvent être remis en cause à l'occasion des litiges nés de l'application du présent titre.

¹²le mémoire en défense de la société Xerox mentionne que les organisations syndicales ont soulevé une question prioritaire de constitutionnalité devant le tribunal judiciaire de Bobigny et que « *ce contentieux est toujours pendant* »

Il en résulte qu'une cour d'appel, qui a constaté l'absence d'attestation fiscale rectificative au titre d'un exercice inclus dans un redressement fiscal, en raison du fait que les documents produits ne mentionnaient pas une rectification pour cet exercice du bénéfice net de l'entreprise et de ses capitaux propres dès lors que le contrôle fiscal avait été sans conséquences sur le résultat fiscal de la société pour ledit exercice, en a exactement déduit que la demande du syndicat devait être rejetée.

4.2.2. Au cas présent, les syndicats ont soutenu devant les juges du fond que les modalités de rémunération stipulées dans le contrat conclu entre la société de droit britannique Xerox limited et la société Xerox, précédemment de commissionnaire et, depuis le 1^{er} avril 2018, de distribution à risque limité, portaient atteinte aux dispositions d'ordre public de la participation des salariés aux résultats de l'entreprise, en ce qu'elles avaient pour effet de minorer artificiellement le bénéfice net de la société Xerox et par conséquent la réserve spéciale de participation et qu'elle constituaient en réalité une fraude aux dispositions relatives à la participation.

Le présent litige s'inscrit donc dans la continuité de la précédente affaire intéressant les mêmes parties¹³ ayant donné lieu à l'arrêt du 6 juin 2018, par lequel notre chambre a cassé sans renvoi l'arrêt de la cour d'appel du 8 septembre 2016, aux motifs 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, la cour d'appel a violé le texte susvisé* ».

Le tribunal judiciaire a suivi la thèse des syndicats. Ainsi, il a d'abord, à l'inverse de ce qu'a énoncé notre chambre par arrêt publié du 28 février 2018 et par arrêt du 6 juin 2018 rendu entre les mêmes parties, jugé recevable l'action des syndicats aux motifs que « *La fraude fait exception à toutes les règles et justifie que soient privés d'effet à l'égard de ceux qui en sont victimes tous les actes qui auraient été réguliers en l'absence de fraude et que soit écartée l'application de toutes les règles contraires, fussent-elles d'ordre public, dès lors qu'elles auraient pour effet de consolider le bénéfice recherché par l'auteur de la fraude et le préjudice subi par sa victime [...]. Ainsi, en l'espèce, s'il est rapporté la preuve que les clauses contractuelles litigieuses ont pour objectif de diminuer artificiellement le bénéfice net de la société ou d'augmenter ses capitaux propres en sorte que ne puisse être [abondée] la réserve spéciale de participation, elles peuvent être déclarées inopposables aux bénéficiaires de la participation et celle-ci peut être recalculée sur la base du bénéfice qui aurait été réalisé en l'absence de fraude nonobstant l'article L. 3326-1 du code du travail et l'existence d'une attestation du commissaire aux comptes et sans qu'il soit pour autant nécessaire d'annuler celle-ci* » (cf. jugement, p. 3).

Puis sur le fond, il a déclaré les clauses litigieuses du contrat de distribution à risque limité conclu entre les sociétés Xerox et Xerox limited inopposables pour le calcul de la participation et fait droit à la demande d'expertise aux fins de déterminer le montant de la participation pour 2018, en considérant in fine que la preuve était rapportée d'une fraude aux dispositions d'ordre public relatives à la participation des salariés (cf. jugement, p. 6).

Pour infirmer le jugement et déclarer les syndicats irrecevables en leurs demandes, la cour d'appel, après avoir rappelé les termes de l'article L. 3326-1 du code du travail, a

¹³À l'exception du syndicat CFTC, et ce bien que l'arrêt attaqué en fasse mention dans son arrêt

d'abord retenu qu'« *En l'espèce, une attestation a été établie par le commissaire aux comptes, en date du 17 juillet 2019, pour l'exercice clos le 31 décembre 2018. Il n'est pas soutenu que cette attestation ne serait pas conforme aux prescriptions légales applicables. Il est, par ailleurs, constant qu'il résulte de la disposition rappelée ci-dessus, qui est d'ordre public, qu'il n'est pas possible de remettre en cause le montant du bénéfice net ou des capitaux propres dès lors qu'ils ont été attestés par un commissaire aux comptes ou un inspecteur des impôts* ».

Puis elle a relevé que la Cour de cassation avait statué par arrêt en date du 6 juin 2018 (pourvoi n° 16-24.566, précit.), « *dans un litige similaire opposant la société, le comité d'entreprise et des syndicats (litige portant à l'époque sur le contrat de commissionnaire, qui a précédé celui de distributeur dans le cadre du présent litige)* » et a reproduit cet arrêt de cassation sans renvoi.

Elle a énoncé ensuite : « *Il résulte de ce qui précède que, quand bien même la fraude alléguée par les syndicats SNES CFE-CGC et CFTC serait établie, l'attestation étant par ailleurs régulière, elle ne peut donner lieu à aucune contestation. Il en résulte que les syndicats sont irrecevables et que le jugement entrepris doit être infirmé à cet égard* » (cf. arrêt, p. 8 et 9).

4.2.3. Si le mémoire ampliatif reprend à son compte certaines critiques émises à l'encontre de la solution jurisprudentielle issue de l'arrêt de notre chambre du 28 février 2018, selon laquelle, dès lors que le montant du bénéfice net de l'entreprise est certifié par un commissaire aux comptes il ne peut être remis en cause dans un litige relatif à la participation, même en cas de fraude ou d'abus de droit invoqués à l'encontre de la société, pour autant, aucune des branches du moyen n'invite la Cour à revenir sur cette jurisprudence.

En effet les trois branches du moyen critiquent l'arrêt attaqué uniquement sous l'angle de la contestation de la sincérité de l'attestation du commissaire aux comptes. Il est ainsi soutenu que la Cour de cassation, en énonçant dans le « conclusif » des deux arrêts précités (le second reprenant à l'identique la solution énoncée par le premier, publié) 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* », a laissé ouverte une voie de droit permettant de remettre en cause la sincérité de l'attestation établie par le commissaire aux comptes pour le calcul de la réserve spéciale de participation et, qu'en l'espèce, la cour d'appel a écarté à tort la contestation des attestations des commissaires aux comptes pourtant fondée sur leur absence de sincérité (1^{ère} branche).

Il est également soutenu qu'il faut distinguer les notions de régularité et de sincérité de l'attestation, qu'ainsi une attestation peut être formellement régulière mais non sincère, que le seul critère opérant est celui de la sincérité de l'attestation, la sincérité portant sur la véracité des chiffres et informations retenues par le commissaire aux comptes ainsi que sur leur matérialité et, qu'au cas d'espèce, en retenant que les attestations litigieuses étaient régulières, la cour d'appel a confondu les notions de régularité et de sincérité et aurait dû s'interroger sur la sincérité des attestations (2^{ème} branche).

En tout état de cause, la cour d'appel aurait dénaturé les écritures des exposants en retenant qu'il n'était pas soutenu que les attestations ne seraient pas conformes aux

prescriptions légales, alors que, dans leurs conclusions, ils avaient expressément contesté la sincérité de ces attestations et donc la méconnaissance des règles applicables en matière comptable (3^{ème} branche).

Sur ce point, les syndicats faisaient valoir dans leurs conclusions (p. 44 à 47) que : « les attestations¹⁴ émises par le commissaires aux comptes au titre de l'article L 3326-1 du code du travail ne peuvent [qu'] être frappées de nullité ou en toute hypothèse elle[s] ne remplisse[nt] pas les conditions de sincérité exigées puisque le Commissaire aux comptes, ni dans ses rapports annuels, ni dans son attestation n'a recherché si la rémunération versée au titre du contrat de distribution à risque limité conclu avec la société Xerox limited n'était pas entaché de nullité et ne lésait pas la société Xerox France. Il s'agit d'une ressource de revenus essentielle pour Xerox France », que « Le CSE a clôturé le droit d'alerte lors de la réunion du 22 novembre 2021 en votant [une] résolution » mentionnant notamment que « le Commissaire aux Comptes est tenu, par une Norme d'exercice professionnel (Une NEP) de la CNCC (Commission Nationale des Commissaires aux Comptes) de procéder à des contrôles spécifiés », que « le Commissaire aux Comptes ne s'intéresse dans ses contrôles qu'à la fraude fiscale, mais pas aux droits des salariés et à la constitution d'une Réserve Spéciale de Participation. A cet égard, les attestations des CAC¹⁵ produites en application du Code de travail ne font l'objet d'aucune définition, ni dans les textes légaux ni dans les normes d'exercice professionnel. Une note d'information de la CNCC renvoie simplement aux chiffres donnés par l'entreprise et contrôlés par le CAC dans le cadre de sa mission d'audit » et que « le Commissaire aux comptes s'est limité à l'aspect fiscal [des dispositions des articles] 6-5 et 11 [du contrat de distributeur à risque limité conclu entre les sociétés Xerox et Xerox limited, non] justifiées par une contrepartie de la société Xerox limited ». Les concluants en déduisaient que « l'attestation délivrée par la société Pricewaterhousecoopers Audit pour les exercices 2018, 2019 et 2020 doit être frappée de nullité ou à tout [le] moins ne présente pas le caractère de sincérité nécessaire. En effet, il est indiscutable que l'attestation établie par la société Pricewaterhousecoopers Audit ne fait que reprendre les éléments qui lui ont été transmis par la direction, c'est ce qu'indique l'Expert lui-même dans l'attestation qu'il a fournie. Dans ces conditions, cette attestation ne saurait en aucun cas constituer un obstacle à la remise en cause du calcul de la participation et en toute hypothèse dans la mesure où les syndicats et le CSE soulèvent l'absence de sincérité de cette attestation pour les raisons ci-dessus mentionnées qui sont évidentes. Cette attestation ne pouvait d'autant moins leur être opposé[e] ».

Par conséquent les syndicats soutenaient que les attestations n'étaient pas sincères en ce que le commissaire aux comptes s'en était tenu, pour établir ses attestations, aux éléments chiffrés comptables transmis par la société, alors qu'il aurait dû rechercher si la rémunération versée au titre du contrat de distribution à risque limité conclu entre les sociétés Xerox France et Xenox limited ne lésait pas la première en portant ainsi atteinte aux droits des salariés au titre de la participation.

On soulignera sur ce point une certaine contradiction avec la thèse soutenue à hauteur de cassation quant à l'étendue de la mission du commissaire aux comptes chargé d'établir l'attestation prévue à l'article L. 3326-1 du code du travail, le mémoire ampliatif soulignant en effet que « les attestations des commissaires aux comptes ne peuvent valoir comme un certificat d'absence de fraude : l'on ne peut garantir l'existence d'un authentique contrôle portant sur l'absence générale de fraude à la participation dans la mesure où le commissaire aux comptes ne procède pas spécifiquement à cette recherche » (MA, p. 9).

¹⁴soit celle du 17 juillet 2019 pour l'exercice 2018 et celle du 30 juillet 2021 pour l'exercice 2020

¹⁵commissaire aux comptes

En défense au pourvoi, la société Xerox affirme au préalable que tous les choix du chef d'entreprise relatifs à la gestion économique et financière de l'entreprise sont intrinsèquement susceptibles d'avoir une répercussion sur le bénéfice de l'entreprise, mais que pour autant ces choix relèvent de la liberté d'entreprendre et leur opportunité ne saurait être discutée par les salariés au motif qu'ils auraient un impact sur la réserve spéciale de participation. Elle soutient que l'attestation établie par l'inspecteur des impôts ou le commissaire en comptes en application de l'article L. 3326-1 du code du travail a pour objet de garantir la concordance entre le montant du bénéfice déclaré à l'administration et celui utilisé par la société pour le calcul de la réserve spéciale de participation et a un caractère purement recognitif : elle constate simplement les montants déclarés par l'entreprise à l'administration et permet de garantir que les chiffres pris en compte pour le calcul de la réserve spéciale de participation sont les mêmes que ceux déclarés à l'administration fiscale, mais ne garantit pas le bien-fondé des éléments chiffrés ni ne peut les modifier.

La société Xerox fait valoir que la règle de l'article L. 3326-1 interdisant de remettre en cause le montant du bénéfice net figurant sur une attestation de l'inspecteur des impôts ou du commissaire aux comptes s'explique par le fait que dès lors qu'il sert de base à l'imposition de l'entreprise, le montant du bénéfice net ne peut donner lieu qu'à un litige fiscal, lequel relève exclusivement du juge de l'impôt. Elle relève à cet égard que la législation fiscale permet de condamner des pratiques frauduleuses, comme des transferts indirects de bénéfices par des prix de transfert anormaux, conduisant à minorer artificiellement le montant du bénéfice net et que, dans diverses hypothèses, l'administration fiscale sous le contrôle du juge de l'impôt peut procéder à une rectification du résultat aux fins de redressement, ce qui donne lieu à une attestation rectificative par l'inspecteur des impôts ou le commissaire aux comptes permettant de recalculer le montant de la réserve spéciale de participation.

La société Xerox affirme également qu'au regard du caractère recognitif de l'attestation établie par l'inspecteur des impôts ou le commissaire aux comptes en vue du calcul de la participation, qui n'a pas pour objet de certifier la régularité des comptes, la contestation de la sincérité de cette attestation conduit uniquement à dénoncer l'absence de concordance entre le montant du bénéfice net et des capitaux propres déclaré à l'administration fiscale et celui pris en compte pour le calcul de la participation : une telle attestation n'est pas sincère si elle certifie d'un montant de bénéfice net différent de celui qui est effectivement déclaré à l'administration fiscale et retenu par elle pour le calcul de l'impôt. Elle en déduit que sauf à priver de toute portée la règle de l'article L. 3326-1 du code du travail, l'insincérité de l'attestation prévue par ce texte ne saurait résulter de la fraude alléguée dans les actes de gestion ou les opérations comptables entraînant une minoration du bénéfice net dont le commissaire aux comptes atteste du montant.

La société Xerox soutient que les syndicats ne contestaient ni la concordance entre, d'une part, le montant du bénéfice net et celui des capitaux propres servant de base au calcul de la réserve spéciale de participation et, d'autre part, la comptabilité de l'entreprise et les éléments ayant servi de base à l'établissement des comptes annuels de l'exercice clos, ni l'exactitude du calcul arithmétique de ces montants, et donc ne remettaient pas en cause la sincérité des attestations. En réalité, sous couvert de critiquer la sincérité des attestations, ils reprochaient au commissaire aux comptes de ne pas avoir certifié l'absence de fraude aux droits à participation des salariés après examen des stipulations du contrat de distribution à risque limité dont ils dénonçaient le caractère prétendument frauduleux.

Au vu de l'ensemble de ces observations, il conviendra d'apprécier la pertinence du moyen, qui conduira la chambre à préciser le cas échéant ce que recouvre la notion de sincérité de l'attestation établie par l'inspecteur des impôts ou le commissaire aux comptes en vue du calcul de la réserve de participation en application de l'article L. 3326-1 du code du travail, et ce au regard de l'objet de cette attestation et de l'étendue de la mission de son auteur.