



RAPPORT DE Mme SOMMÉ, CONSEILLÈRE

Arrêt n° 637 du 12 juin 2024 (B) – Chambre sociale

Pourvoi n° 23-14.147

Décision attaquée : Cour d'appel de Versailles du 20 octobre 2022

Le CSE Procter & Gamble [Localité 6], venant aux droits de la délégation du personnel du comité d'entreprise de la société Procter & Gamble, le syndicat Force Ouvrière P & G [Localité 6] ainsi que le syndicat CGT P & G [Localité 6]

C/

La SAS Procter & Gamble Holding France, la SASU société Procter & Gamble France et diverses autres sociétés Procter and Gamble ainsi que leurs CSE, la société Procter & Gamble International Opérations, la SARL Ondal France et le syndicat CFDT Chimie énergie Picardie

1 - Rappel des faits et de la procédure

Le groupe international Procter & Gamble est spécialisé dans la production et la distribution de produits d'hygiène et ménagers. Son organisation opérationnelle en Europe repose sur trois principales catégories de sociétés :

- une société entrepreneur établie en Suisse, Procter & Gamble International Opérations (P&G IO), qui exerce l'ensemble des fonctions stratégiques (définition de la stratégie sur les différents marchés, planification de la production, élaboration des politiques commerciales et marketing), assume les risques principaux (risques de

marchés et de stocks notamment) et détient les actifs stratégiques (droit d'exploitation de la technologie et des marques sur les marchés européens) ;

- des sociétés en charge d'activités de fabrication des produits, qui agissent en qualité de façonniers pour le compte de la société P&G IO ; en France, il s'agit des sociétés Procter & Gamble (P&G) [Localité 6], Procter & Gamble (P&G) [Localité 7] et, jusqu'en 2016, Ondal France ;

- des sociétés en charge d'activités de distribution des produits sur un territoire déterminé, qui agissent en qualité de commissionnaires de la société P&G IO ; en France, il s'agit des sociétés Procter & Gamble (P&G) France et Procter & Gamble (P&G) Pharmaceuticals France.

Une société holding, la société Procter & Gamble (P&G) Holding France, détient les actions des sociétés françaises citées ci-dessus.

Des contrats de façonnage et de commissionnaire ont été conclus entre la société P&G IO et les sociétés françaises, fixant un système de rémunération - appelé prix de transfert - des sociétés agissant comme façonniers et commissionnaires.

Les six filiales françaises - soit les sociétés P&G [Localité 6], P&G [Localité 7], Ondal France (jusqu'en 2016), P&G France, P&G Pharmaceuticals France et P&G Holding France - et le comité central d'entreprise ont conclu, le 29 décembre 2014, un accord de participation de groupe, ayant fait l'objet d'avenants, dont le dernier date du 9 juin 2016.

Soutenant que les clauses de rémunération des contrats de façonnage et de commissionnaire permettaient à la société suisse P&G IO de fixer de manière arbitraire les bénéfices revenant aux sociétés de façonnage et de distribution et que ces clauses, qui prédéterminaient le bénéfice de ces sociétés, avaient pour conséquence de réduire l'assiette de la participation des salariés aux résultats de l'entreprise, la délégation du personnel du comité d'entreprise de la société P&G [Localité 6], le syndicat CFDT Chimie énergie Picardie (le syndicat CFDT), le syndicat FO P&G [Localité 6] (le syndicat FO) et le syndicat CGT P&G [Localité 6] (le syndicat CGT) ont, par actes des 28 novembre 2017 et 10 octobre 2018, fait assigner les sociétés P&G Holding France, P&G France, P&G Pharmaceuticals France, P&G [Localité 6], P&G [Localité 7], P&G IO et Ondal France devant le tribunal judiciaire de Nanterre aux fins notamment de, constater que les attestations du commissaire aux comptes établies en vue du calcul de la réserve spéciale de participation devaient être frappées de nullité ou en toute hypothèse ne présentaient pas le caractère de sincérité nécessaire à leur validité en application de l'article L. 3326-1 du code du travail, déclarer nulles et de nul effet les clauses de rémunération des contrats conclus entre la société P&G IO et les sociétés françaises, à titre subsidiaire, dire que ces clauses étaient inopposables aux salariés dans le cadre du calcul de la participation et désigner un expert afin de déterminer le montant de la participation due aux salariés pour les exercices clos à compter du 1^{er} juillet 2012.

Par jugement du 22 mai 2020, le tribunal judiciaire a dit n'y avoir lieu de mettre hors de cause la société P&G IO, rejeté les fins de non-recevoir en ce qu'elles concernaient les demandes à l'égard de la société Ondal France du 1^{er} janvier 2015 au 29 juillet 2016, la qualité à agir de la délégation du personnel du comité d'entreprise de la société P&G [Localité 6] et la qualité et l'intérêt à agir de chacun des demandeurs et jugé irrecevable l'action de la délégation du personnel du comité d'entreprise de la société P&G [Localité 6] et des syndicats CFDT, FO et CGT.

Le 20 juillet 2020, le comité social et économique P&G [Localité 6], venant aux droits de la délégation unique du personnel du comité d'entreprise de la société P&G (le CSE), et les syndicats FO et CGT ont interjeté appel de ce jugement. Ils ont saisi le magistrat de la cour d'appel chargé d'instruire l'affaire d'une demande de transmission à la Cour de cassation d'une question prioritaire de constitutionnalité (QPC), portant sur les dispositions de l'article L. 3326-1 du code du travail, qui a été rejetée par ordonnance du 2 décembre 2021.

Statuant sur le fond, par arrêt du 20 octobre 2022, la cour d'appel de Versailles a confirmé le jugement déféré en ce qu'il a dit irrecevable l'action du CSE et des syndicats FO et CGT, rejeté les demandes fondées sur l'article 700 du code de procédure civile et condamné le CSE et les syndicats aux dépens.

Le CSE et les syndicats FO et CGT ont formé un pourvoi contre cet arrêt par déclaration du 31 mars 2023. Ils ont déposé un mémoire ampliatif le 31 juillet suivant et, le même jour, par mémoire distinct et motivé, ils ont demandé à la Cour de cassation de renvoyer au Conseil constitutionnel une question prioritaire de constitutionnalité portant sur les dispositions de l'article L. 3326-1 du code du travail.

Les sociétés P&G Holding France, P&G France, P&G Health France (venant aux droits de P&G Pharmaceuticals France), P&G [Localité 6], P&G [Localité 7] et P&G IO ont déposé un mémoire en défense à QPC le 31 août 2023. La société Ondal France a déposé un mémoire en défense à QPC le 1^{er} septembre 2023. Les sociétés ont déposé des observations complémentaires en défense le 28 février 2024.

Par arrêt du 25 octobre 2023, la chambre sociale de la Cour de cassation a renvoyé au Conseil constitutionnel la question prioritaire de constitutionnalité.

Par décision du 24 janvier 2024 (décision n° 2023-1077 QPC), le Conseil constitutionnel a décidé que la seconde phrase du premier alinéa de l'article L. 3326-1 du code du travail, dans sa rédaction issue de l'ordonnance n° 2007-329 du 12 mars 2007 relative au code du travail (partie législative), est conforme à la Constitution.

Demandes au titre de l'article 700 du code de procédure civile :

- CSE et syndicats FO et CGT : 3 500 euros
- sociétés défenderesses : pas de demande

2 - Analyse succincte du moyen

Par leur moyen unique, le CSE, le syndicat FO et le syndicat CGT font grief à l'arrêt de juger que leur action est irrecevable, alors :

1°/ que la question prioritaire de constitutionnalité, établie dans un mémoire distinct, démontre que l'article L. 3326-1 du code du travail relatif à la participation dans les entreprises, tel qu'interprété par la Cour de cassation, méconnaît les droits et libertés que la Constitution garantit, notamment en ses articles 4 et 16 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 et en ses articles 6 et 8 du Préambule de la Constitution du 27 octobre 1946, en ce qu'il interdit de modifier, dans le cadre d'un litige relatif à la participation, le bénéfice net d'une entreprise ayant fait l'objet d'une attestation du commissaire aux comptes ou de l'inspecteur des impôts, serait-ce en cas de fraude et qu'il prive ainsi les salariés ou leurs représentants de toute voie de recours permettant de contester utilement le calcul de la réserve

de participation et qu'il conduit au surplus à neutraliser les accords passés au sein de l'entreprise dans le cadre de la détermination de la réserve de participation » ;

2°/ que le montant du bénéfice net et celui des capitaux propres de l'entreprise, établis par une attestation de l'inspecteur des impôts ou du commissaire aux comptes, ne peut être remis en cause à l'occasion des litiges relatifs à la participation aux résultats de l'entreprise ; que les commissaires aux comptes ont pour mission permanente 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 leur comptabilité aux règles en vigueur, à l'exclusion de toute immixtion dans la gestion ; qu'en se prévalant de la certification des comptes des sociétés Procter & Gamble pour dire irrecevable l'action engagée par le CSE Procter & Gamble, le syndicat Force Ouvrière P & G [Localité 6] et le syndicat CGT P & G [Localité 6] cependant que leur action était fondée sur des agissements frauduleux ayant eu pour effet de minorer la réserve de participation des salariés, ce qui concernait donc la gestion de la société et ne relevait pas de l'attestation du commissaire aux comptes, la cour d'appel a violé les articles L. 3326-1 du code du travail et L. 823-9 du code de commerce ;

3°/ qu'en s'appuyant sur la certification des comptes des sociétés Procter & Gamble pour dire irrecevable l'action engagée par le CSE Procter & Gamble [Localité 6], le syndicat Force Ouvrière P & G [Localité 6] et le syndicat CGT P & G [Localité 6] cependant que ces derniers contestaient les conséquences des clauses relatives à la rémunération des contrats de façonnage et de commissionnement sur la masse salariale, ce dernier poste ne relevant pourtant pas de l'attestation et du contrôle des commissaires aux comptes, la cour d'appel a encore violé les articles L. 3326-1 du code du travail et L. 823-9 du code de commerce ;

4°/ en tout état de cause, que si le montant du bénéfice net et celui des capitaux propres de l'entreprise, établis par une attestation de l'inspecteur des impôts ou du commissaire aux comptes, ne peut être remis en cause à l'occasion des litiges nés de la participation aux résultats de l'entreprise, c'est sous réserve de la fraude ayant entaché la régularité des comptes de l'entreprise et notamment de son bénéfice net ; qu'en jugeant dès lors irrecevable l'action engagée par le CSE Procter & Gamble [Localité 6], le syndicat Force Ouvrière P & G [Localité 6] et le syndicat CGT P & G [Localité 6] après avoir pourtant constaté que leur action était fondée sur une fraude relative à des actes de gestion (arrêt, p. 9, § 3), la cour d'appel a méconnu l'article L. 3326-1 du code du travail ensemble le principe *fraus omnia corrumpit* ;

5°/ à titre subsidiaire, que le montant du bénéfice net devant être retenu pour le calcul de la réserve de participation, tel que certifié par une attestation du commissaire aux comptes de la société, 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 ; que seule la sincérité de cette attestation pouvant alors être contestée, la cour d'appel, qui n'a pas recherché autrement que par des motifs généraux ce que signifiait la notion de « sincérité » et qui n'a pas précisé en quoi une attestation établie dans un contexte frauduleux pouvait être néanmoins sincère, a privé sa décision de base légale au regard de l'article L. 3326-1 du code de travail ;

6°/ enfin que la contradiction de motifs équivaut à une absence de motifs ; qu'en jugeant qu'il appartenait « au commissaire aux comptes, lors de l'audit des comptes, de prendre en considération la possibilité de fraudes » et qu'il lui était « notamment fait obligation d'identifier et d'évaluer le risque d'anomalies significatives dans les comptes » avant de retenir, à l'inverse, que les exposants ne pouvaient s'appuyer « sur l'existence de la fraude dont ils entendent faire la démonstration », jugeant ainsi tout à la fois que le commissaire aux comptes doit s'assurer de l'absence de fraude mais que son attestation ne peut être contestée en cas de fraude, la cour d'appel s'est déterminée par des motifs contradictoires et a violé l'article 455 du code de procédure civile ;

7°/ que les juges du fond ne peuvent se déterminer par des motifs généraux et abstraits ; qu'en jugeant que l'insincérité de l'attestation devait être établie « pour des motifs propres, liés aux diligences accomplies par le commissaire aux comptes et aux obligations pesant sur lui », sans

aucunement préciser concrètement ce que signifiait la « sincérité » de l'attestation du commissaire aux comptes, la cour d'appel a méconnu les exigences de l'article 455 du code de procédure civile.

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

action en contestation, fondée sur la fraude invoquée à l'encontre des actes de gestion de la société, du montant du bénéfice net et des capitaux propres certifiés par une attestation du commissaire aux comptes établie pour le calcul de la réserve spéciale participation en application de l'article L. 3326-1 du code du travail

4 - Discussion citant les références de jurisprudence et de doctrine

4.1. Les développements qui suivent empruntent partiellement au rapport établi sur la question prioritaire de constitutionnalité incidente au présent pourvoi.

On sait que 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.

Les dispositions de l'article L. 3324-1 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 à l'impôt sur le revenu ou aux taux de l'impôt sur les sociétés* ». 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, arrêtée 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 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 (anc. L. 442-13) 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 résultent 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. 3325-4¹ précisent les conditions dans lesquelles cette attestation, ou une attestation rectificative en cas de modification d'assiette du bénéfice net postérieure à l'établissement de l'attestation initiale, est établie par le commissaire aux comptes ou par l'inspecteur des finances publiques (auparavant l'inspecteur des impôts dans la version des articles D. 3325-1 et D. 3325-2 antérieure au décret n° 2014-552 du 27 mai 2014) :

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 travail² 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 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* :

¹Les dispositions de ces textes étaient contenues dans l'ancien article R. 442-22

²Désormais « 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

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 reconnaissant (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 récognitif. 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'information³ 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 une jurisprudence constante de la Cour de cassation, il résulte des dispositions de 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 réparti retenu et sur l'exercice auquel ces montants se rapportaient : Soc., 30 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

³Intitulée « *le commissaire aux comptes et les attestations* »

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 Soc., 10 janvier 2017 (pourvoi n° 14-23.888, Bull. 2017, V, no 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 juge également 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 est fondée sur la fraude ou l'abus de droit invoqués à l'encontre des actes de gestion de la société** :

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 ;

[...]

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 ;

Cette solution a été réitérée dans les mêmes termes par un arrêt du 6 juin 2018 (pourvoi n° 16-24.566, 16-25.749).

Cette jurisprudence, interdisant la remise en cause de l'attestation de l'article L. 3326-1 du code du travail dans un litige relatif à la participation, quand bien même une fraude ou un abus de droit serait invoqué à l'encontre des actes de gestion de la société par un syndicat n'ayant pas contesté la sincérité de cette attestation, a suscité un certain nombre de critiques.

Notamment, un auteur⁴ a souligné l'absence selon lui de possibilité effective de contestation de la sincérité de l'attestation au regard du caractère limité du contrôle effectué par l'inspecteur des impôts ou du commissaire aux comptes. Un autre commentateur⁵ a considéré que cette jurisprudence ne permettait pas aux salariés, en cas de fraude de l'employeur, de faire valoir utilement leurs droits en justice, ce qui posait la question de leur droit à un recours effectif. Certains commentateurs⁶ ont également considéré que la solution jurisprudentielle était susceptible de heurter le principe *fraus omnia corrumpit*, alors que pour d'autres⁷, à l'inverse, tel n'était pas le cas dès lors que la Cour de cassation avait réservé l'hypothèse de la contestation de la sincérité de l'attestation.

Un autre auteur⁸ a au contraire approuvé la solution en considérant qu'elle était la conséquence nécessaire du mécanisme de sécurisation instauré par l'article L. 3326-1 du code du travail en matière de participation.

4.2. En l'espèce, la cour d'appel de Versailles a fait application de la jurisprudence de notre chambre. En effet, pour déclarer irrecevable l'action des demandeurs, elle a, pour l'essentiel, d'abord rappelé qu'en application de l'article L. 3326-1 du code du travail, d'ordre public absolu, le montant du bénéfice net, qui est établi par une attestation de l'inspecteur des impôts ou du commissaire aux comptes, ne peut être remis en cause à l'occasion des litiges nés de l'application des dispositions légales relatives à la participation des salariés aux résultats de l'entreprise, quand bien même l'action est fondée sur la fraude ou l'abus de droit invoqués à l'encontre des actes de gestion de la société. Puis elle a retenu que le bénéfice net de chacune des sociétés parties à l'accord de participation de groupe avait été attesté, pour chaque exercice objet du litige, par le commissaire aux comptes et qu'en outre aucun élément n'était de nature à caractériser l'insincérité de ces attestations.

On l'a rappelé supra, les demandeurs au pourvoi ont saisi notre chambre d'une question prioritaire de constitutionnalité. Cette question était rédigée comme suit :

« L'article L. 3326-1 du code du travail méconnaît-il les droits et libertés que la Constitution garantit, notamment les articles 4 et 16 de la Déclaration des droits de l'Homme et du citoyen de 1789 et les articles 6 et 8 du Préambule de la Constitution du 27 octobre 1946, en ce qu'il interdit de remettre en cause le bénéfice net d'une entreprise après l'attestation du commissaire aux comptes ou de l'inspecteur des impôts, même en cas de fraude, et qu'il prive ainsi les salariés ou leurs représentants de toute voie de recours permettant de contester utilement le calcul de la réserve de participation et qu'il conduit au surplus à neutraliser les accords passés au sein de l'entreprise dans le cadre de la détermination de la réserve de participation ? ».

Par arrêt du 25 octobre 2023 renvoyant la question prioritaire de constitutionnalité au Conseil constitutionnel, notre chambre a retenu le caractère sérieux de cette question aux motifs que l'article L. 3326-1 du code du travail, tel qu'interprété par la Cour de cassation - comme interdisant la remise en cause de l'attestation, établie en application de ce texte, dans un litige relatif à la participation, même dans l'hypothèse où une

⁴P-E. Berthier, in Rev. Dt. Rr. 2018, p. 606

⁵J. Mouly, in Droit social 2018, p. 933

⁶Not. G. Auzero, in Cah. Soc. barreau 2018, n° 306, p. 212

⁷J. Kovac et G. Loiseau, in JCP 2018 ed. S, n° 17, 1145

⁸RJS 2018, n° 353

fraude est invoquée à l'encontre des actes de gestion de la société - pourrait être considéré comme portant une atteinte substantielle au droit à un recours juridictionnel :

« 7. En effet, dès lors que, selon la jurisprudence du Conseil d'Etat (CE, 5 décembre 1984, n° 36337, publié au recueil Lebon) et du Tribunal des conflits (TC, 11 décembre 2017, pourvoi n° 17-04.104, Bull. 2017, TC n° 11), l'attestation délivrée en application de l'article L. 442-13, alinéa 1er, devenu L. 3326-1, alinéa 1er, du code du travail a pour seul objet de garantir la concordance entre le montant du bénéfice net et des capitaux propres déclarés à l'administration et celui utilisé par l'entreprise pour le calcul de la réserve spéciale de participation des salariés aux résultats de l'entreprise, en sorte que l'inspecteur des impôts ou le commissaire aux comptes qui établit cette attestation n'exerce pas, dans le cadre de cette mission, un pouvoir de contrôle de la situation de l'entreprise, l'article L. 3326-1 du code du travail, tel qu'interprété par la Cour de cassation, en ce qu'il interdit toute remise en cause, dans un litige relatif à la participation, des montants établis par ladite attestation, dont la sincérité n'est pas contestée, quand bien même sont invoqués la fraude ou l'abus de droit à l'encontre des actes de gestion de l'entreprise, pourrait être considéré comme portant une atteinte substantielle au droit à un recours juridictionnel effectif ».

Dans sa décision du 24 janvier 2024, le Conseil constitutionnel a décidé que les dispositions de l'article L. 3326-1 du code du travail, telle qu'interprétées par la Cour de cassation, ne portent pas une atteinte disproportionnée au droit à un recours juridictionnel effectif ni ne méconnaissent aucun autre droit ou liberté que la Constitution garantit, aux motifs suivants :

« [...] 2. Les requérants reprochent à ces dispositions, telles qu'interprétées par la jurisprudence constante de la Cour de cassation, de faire obstacle à toute remise en cause des montants figurant sur l'attestation établie par le commissaire aux comptes ou l'inspecteur des impôts, alors que la réserve spéciale de participation des salariés est calculée sur la base de ces montants. Elles priveraient ainsi les salariés de la possibilité de contester le calcul de cette réserve, y compris lorsque la fraude ou l'abus de droit sont invoqués à l'encontre d'actes de gestion. Il en résulterait une méconnaissance du droit à un recours juridictionnel effectif.

3. Par conséquent, la question prioritaire de constitutionnalité porte sur la seconde phrase du premier alinéa de l'article L. 3326-1 du code du travail.

4. Selon l'article 16 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 : « Toute société dans laquelle la garantie des droits n'est pas assurée, ni la séparation des pouvoirs déterminée, n'a point de Constitution ». Il résulte de cette disposition qu'il ne doit pas être porté d'atteinte substantielle au droit des personnes intéressées d'exercer un recours effectif devant une juridiction.

5. En application de l'article L. 3322-1 du code du travail, la participation des salariés aux résultats de l'entreprise prend la forme d'une participation financière à effet différé, qui constitue la réserve spéciale de participation. Il résulte de l'article L. 3324-1 du même code que cette réserve est calculée notamment en fonction du bénéfice net et des capitaux propres de l'entreprise.

6. Selon son article L. 3326-1, 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. Les dispositions contestées de cet article prévoient que ces montants ne peuvent pas être remis en cause à l'occasion d'un litige relatif à la participation aux résultats de l'entreprise.

7. Il résulte de la jurisprudence constante de la Cour de cassation que les montants certifiés par l'attestation ne peuvent être remis en cause dans un litige

relatif à la participation quand bien même l'action du demandeur est fondée sur la fraude ou l'abus de droit invoqués à l'encontre des actes de gestion de l'entreprise.

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.

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.

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.

Selon un auteur⁹, cette décision permet de « clore le débat et d'éviter des discordances particulièrement problématiques au plan comptable ».

Soulignant que dans sa décision le Conseil constitutionnel rappelle qu'il est toujours loisible à l'administration fiscale, qui contrôle les déclarations effectuées pour l'établissement des impôts, de contester et faire rectifier sur la base de renseignements portés à sa connaissance par un tiers, 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, cet auteur relève que dans une telle hypothèse, une attestation rectificative est établie aux fins de procéder à un nouveau calcul du montant de la réserve spéciale de participation : « Rappelons en effet qu'existent des dispositions particulières permettant de traiter les conséquences au plan de la participation d'un contrôle fiscal. Ainsi, lorsqu'à l'issue d'un tel contrôle, l'administration rectifie l'assiette du bénéfice imposable, ces modifications affectent indirectement le montant du bénéfice net et des capitaux propres servant de base au calcul de la participation. Ces rectifications sont alors portées à la connaissance des parties intéressées au moyen d'une attestation rectificative établie dans les mêmes conditions que l'attestation initiale (C. trav., art. D. 3325-4).

En cas de rectification, le montant de la réserve spéciale de participation est alors modifié conformément à l'article L. 3326-1-1 du Code du travail (2) : soit au titre de l'exercice au cours duquel les rectifications ont été formellement acceptées par l'entreprise ; soit au cours de l'exercice pendant lequel les rectifications opérées par l'administration ou par le juge de l'impôt sont devenues définitives. L'attestation rectificative donne alors lieu à une nouvelle liquidation de la participation au titre de chacun des exercices qu'elle affecte. Le

⁹D. Guillouet, avocat, cabinet Voltaire avocats, in Semaine Sociale Lamy, n° 2079

BOFIP précise que «conformément aux dispositions de l'article D. 3324-40 du Code du travail, les rectifications qui en découlent ne doivent toutefois être prises en considération qu'au titre de l'exercice pendant lequel les redressements opérés par l'administration sont devenus définitifs et non au titre de ceux qui ont fait l'objet d'une rectification de l'assiette fiscale » (3) . Dans ce cas, le point de départ du délai d'indisponibilité est le premier jour du cinquième mois de l'exercice suivant celui au cours duquel le redressement est devenu définitif. La jurisprudence a déduit de ce principe que seuls les bénéficiaires présents au cours de l'exercice pendant lequel les redressements effectués par l'administration deviennent définitifs peuvent prétendre à la répartition du supplément de la réserve de cet exercice (Cass. soc., 10 mars 1998 no 96-16.473) ». Le montant de la réserve spéciale de participation correspondant à la rectification opérée à ce dernier titre doit également être majoré de l'intérêt dont le taux est égal au taux moyen de rendement des obligations des sociétés privées publié par le ministère chargé de l'Économie et qui court à partir du premier jour du cinquième mois de l'exercice qui suit celui au titre duquel les rectifications ont été opérées ».

On ajoutera que sans attestation rectificative, un syndicat ne peut faire modifier le montant de la réserve spéciale de participation par le juge, y compris à la suite d'un redressement fiscal (Soc., 28 février 2018, pourvoi n° 16-17.994, Bull. 2018, V, n° 37¹⁰).

Selon le même auteur, « la formule retenue par le Conseil constitutionnel interpelle toutefois dans la mesure où cette rectification peut intervenir « sur la base de renseignements portés à sa connaissance par un tiers ». Selon la doctrine « tout tiers intéressé (salarié, syndicat ou CSE) - et de bonne foi notamment dans la teneur des renseignements communiqués - pourrait donc solliciter l'administration fiscale en portant à sa connaissance des renseignements afin de réaliser un contrôle et établir une attestation rectificative » (Y. Pagnerre, Fraude et participation : vers un contentieux administratif ? Dalloz Actualité, 30 janv. 2024). Il semblerait que par cette formulation, le Conseil constitutionnel se soit borné à rappeler la capacité de l'administration fiscale à exploiter sans véritablement de contraintes (et le cas échéant contre rémunération (4)) les documents que des personnes plus ou moins bien intentionnées lui auront spontanément transmis. Précisons que **l'attention du fisc est censée n'être attirée que si sont portés à sa connaissance de manière non anonyme des faits graves, décrits avec suffisamment de précision. Il est d'évidence que de telles informations, le cas échéant étayées par les observations de l'expert-comptable du CSE, pourraient générer une augmentation assez significative du contentieux sur le sujet. À cette occasion les représentants du personnel (ainsi que leur conseil) ont la possibilité d'être entendus lorsque certains manquements aux règles d'imposition sont suspectés puisque l'administration fiscale est en droit de procéder à l'audition de toute personne susceptible de lui fournir des informations utiles à l'accomplissement de sa mission.**

¹⁰Sommaire : « 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. **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 ».**

Un autre commentateur¹¹ (auquel se réfère le précédent) affirme que si le Conseil constitutionnel légitime l'impossibilité de saisir le juge judiciaire en cas de fraude, il n'a pas écarté la lutte contre la fraude qui est un objectif à valeur constitutionnelle : l'administration fiscale peut sur la base de renseignements portés à sa connaissance par un tiers contester et faire rectifier les montants déclarés. Il en déduit que c'est un contentieux administratif de la fraude qui se dessine : « Les considérants 9 et 10 précisent que " 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 " ; " dès lors, les dispositions contestées ne portent pas une atteinte disproportionnée au droit à un recours juridictionnel effectif ". **La question relève désormais du contrôle de l'administration fiscale qui se verra solliciter d'une demande d'attestation rectificative, " notamment " en cas de fraude ou d'abus, mais encore en cas de simple erreur matérielle.** Le but de l'attestation de l'inspecteur des impôts ou du commissaire aux comptes (qui est communiquée à l'administration fiscale) est de " figer " le montant du bénéfice net et des capitaux propres de façon quasi définitive, en dehors d'un redressement fiscal (v. CE 5 déc. 1984, JCP E 1985. II. 14616 ; T. confl. 11 déc. 2017, n° 4104, Lebon ; AJDA 2018. 605). Cependant **il semble que la formule employée n'enferme pas la demande de rectification à la seule hypothèse d'un redressement fiscal (même si cette demande peut y aboutir). On perçoit donc que la décision peut ouvrir la voie d'un potentiel nouveau contentieux administratif en matière d'attestation rectificative du montant du bénéfice net et celui des capitaux propres [...]. Sur les modalités du contrôle de l'administration fiscale, le Conseil constitutionnel vise d'abord les " renseignements portés à sa connaissance par un tiers ". Est-ce que le Conseil a eu à l'esprit le régime de l'aviseur fiscal (Décr. n° 2017-601 du 21 avr. 2017 pris pour l'application de l'art. 109 de la loi n° 2016-1917 du 29 déc. 2016 de finances pour 2017) ? Vu la généralité des termes employés, on en doute. Tout tiers intéressé (salarié, syndicat ou CSE) - et de bonne foi notamment dans la teneur des renseignements communiqués - pourrait donc solliciter l'administration fiscale en portant à sa connaissance des renseignements afin de réaliser un contrôle et établir une attestation rectificative.** On s'écarte du contentieux fiscal stricto sensu où l'intérêt à agir est strictement délimité à la qualité de redevable de l'impôt ; les tiers en sont exclus. Ensuite, une fois sollicitée, " l'administration [...] peut [...] contester et faire rectifier ". Il serait surprenant que cette faculté soit discrétionnaire ; la décision de refus, susceptible de faire grief, pourrait être l'objet d'un recours pour excès de pouvoir (ce qui se distingue encore du contentieux fiscal au sens strict). Le silence pendant deux mois vaudrait refus car la demande présente le caractère d'une réclamation qui remet en cause une décision administrative (l'attestation initiale) et un caractère financier (CRPA, art. L. 231-4). En revanche, si, à la suite du contrôle, une attestation rectificative est émise, la société en cause pourrait la contester devant le juge. Si cette attestation aboutit à un redressement, le contentieux fiscal est applicable. À l'occasion d'un contrôle fiscal, l'administration peut rectifier les erreurs ou omissions d'imposition ; le droit de reprise, issu d'un redressement, est enfermé dans des délais précis, différents selon les cas et en fonction des impôts (LPF, art. L. 168), qui est de trois ans en matière d'impôt sur les sociétés (LPF, art. L. 169). Est-ce qu'une demande d'attestation rectificative entre dans l'application du texte ? Rien n'est moins sûr. En tout état de cause, en cas de fraude ou d'abus de droit, les faits ont " pour effet de reporter le point de départ du délai de prescription au jour où celui qui l'invoque en a eu connaissance " (Soc. 22 juin 2016, n° 15-16.994), comme le suggère l'adage *contra non valentem* ».

¹¹Y. Pagnerre, in Dalloz actualité 30 janvier 2024

4.3. Ainsi que le souligne le mémoire ampliatif, le moyen invite la chambre à procéder à un revirement de jurisprudence quant à l'interprétation qu'elle retient de l'article L. 3326-1 du code du travail.

4.3.1. La première branche du moyen se prévaut de la question prioritaire de constitutionnalité incidente au pourvoi.

Cependant la décision du Conseil constitutionnel de conformité à la Constitution des dispositions de l'article L. 3326-1 du code du travail, tel qu'interprété par notre chambre, prive de portée cette première branche.

4.3.2. Les deuxième et troisième branches du moyen se fondent sur le rôle limité de l'inspecteur des impôts ou du commissaire aux comptes chargé d'établir l'attestation visée par ce texte.

Il est ainsi soutenu in fine qu'au regard du caractère restreint de la mission de l'auteur de l'attestation prévue à l'article L. 3326-1 du code du travail, laquelle en effet ne porte pas sur la gestion de la société, la cour d'appel ne pouvait, pour dire irrecevable l'action du CSE et des syndicats, se prévaloir de la certification des comptes de la société, alors que l'action de ces derniers était fondée sur les agissements frauduleux ayant pour effet de minorer la réserve de participation des salariés, ce qui concernait la gestion de la société et ne relevait pas de l'attestation du commissaire aux comptes (2^{ème} branche) et que le poste contesté par les demandeurs, à savoir les conséquences des clauses relatives à la rémunération des contrats de façonnage et de commissionnement sur la masse salariale, ne relevait pas davantage de l'attestation et du contrôle du commissaire aux comptes (3^{ème} branche).

La quatrième branche nous invite à revenir sur la solution issue des arrêts de 2018 et ainsi à instaurer une exception à la règle de l'impossibilité de remise en cause, à l'occasion d'un litige relatif à la participation, du montant du bénéfice net et de celui des capitaux propres de l'entreprise établis par l'attestation visée à l'article L. 3326-1, dans l'hypothèse où une fraude est invoquée à l'encontre des actes de gestion de la société.

Au soutien de ces deuxième à quatrième branches, le mémoire ampliatif reprend les critiques d'une partie de la doctrine (voir supra, p. 10 et rapport sur la QPC incidente au présent pourvoi, p. 17 à 20), en soutenant que l'attestation de l'article L. 3326-1 ne porte pas sur la gestion elle-même de la société, dont le caractère frauduleux peut donc échapper au commissaire aux comptes, que les actes de gestion ne rentrent pas dans le cadre du contrôle de celui-ci, que l'attestation, résultat possible de la fraude dans les actes de gestion, permet donc d'en empêcher la poursuite et que l'adage *fraus omnia corrumpit* se trouve dès lors neutralisé.

Dans leurs observations complémentaires en défense, les sociétés répondent que la règle définie par l'article L. 3326-1 du code du travail n'est pas fondée sur le rôle légal du commissaire aux comptes et les diligences que ce dernier doit accomplir dans le cadre de la certification des comptes d'une entreprise, ni sur une obligation - inexistante - qui lui incomberait de contrôler le résultat fiscal et les capitaux propres de l'entreprise avant d'établir l'attestation visée par ce texte. En effet l'attestation du commissaire aux comptes a pour seul objet de certifier que le montant du bénéfice net retenu pour le calcul de la participation est le même que celui qui figure sur la déclaration fiscale et par conséquent n'a qu'un caractère reconnaissant. Ainsi, le montant du bénéfice net établi par cette attestation ne peut être remis en cause que devant le juge de l'impôt. Il ajoute

que la critique de la 4^{ème} branche du moyen est contraire à la jurisprudence de la chambre relative à l'article L. 3326-1, dont le Conseil constitutionnel a reconnu la conformité à la Constitution.

4.3.3. A titre subsidiaire, se fondant sur la réserve, contenue dans nos arrêts des 28 février et 6 juin 2018, relative à l'absence de contestation de la sincérité de l'attestation, les cinquième, sixième et septième branches reprochent à la cour d'appel de ne pas avoir recherché ce que signifiait la notion de sincérité et de ne pas avoir précisé en quoi une attestation établie dans un contexte frauduleux (ou plus exactement allégué comme tel) pouvait être néanmoins sincère (5^{ème} branche), de s'être contredite en jugeant tout à la fois que le commissaire aux comptes devait s'assurer de l'absence de fraude lors de l'audit des comptes mais que son attestation ne pouvait être contestée en cas de fraude (6^{ème} branche), enfin de ne pas avoir précisé concrètement ce que signifiait la « sincérité » de l'attestation du commissaire aux comptes (7^{ème} branche).

S'interrogeant sur ce qu'il faut entendre par « *sincérité* » de l'attestation, le mémoire ampliatif relève que le commissaire aux comptes n'est pas supposé effectuer un contrôle exhaustif avant d'établir l'attestation du bénéfice net déclaré à l'administration. Il affirme qu'il aurait pu en être déduit que le défaut de sincérité permettait de discuter indirectement de l'exactitude des comptes sociaux et d'une éventuelle fraude, que cependant ce n'est pas la voie choisie par la Cour de cassation qui distingue, dans ses arrêts de 2018, les notions de fraude et de sincérité. Ainsi, la sincérité viserait seulement la matérialité et la véracité des comptes sociaux certifiés par l'attestation. Le mémoire ampliatif relève que cette incertitude quant à l'objet précis du « *contrôle de sincérité* » apparaît parfaitement dans les motifs de l'arrêt attaqué.

Ces motifs sont les suivants :

« Il est justifié en l'espèce que le bénéfice net de chacune des sociétés parties à l'accord de participation de groupe a été attesté pour chaque exercice objet du litige, par le commissaire aux comptes.

[...]

Il ressort de ces attestations que le commissaire aux comptes a attesté de la concordance des informations figurant dans le document de calcul de la réserve de participation annexé à l'attestation, laquelle a été établie pour chaque exercice considéré avec les données issues des comptes annuels ayant fait l'objet de son rapport. Il a indiqué dans cette attestation avoir procédé à un audit de ces comptes annuels selon les normes d'exercice professionnel applicables et avoir mis en oeuvre les diligences nécessaires au regard de la doctrine professionnelle de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes en procédant par sondage ou par d'autres méthodes de sélection, à ces vérifications de concordance des informations précitées.

Les appelants demandent à la cour de constater que les attestations du commissaire aux comptes doivent être frappées de nullité ou en toute hypothèse ne présentent pas le caractère de sincérité nécessaire à leur validité.

Comme le font cependant valoir à juste titre les sociétés intimées, il appartient au commissaire aux comptes, lors de l'audit des comptes, de prendre en considération la possibilité de fraudes. Il lui est notamment fait obligation d'identifier et d'évaluer le risque d'anomalies significatives dans les comptes.

Au cas présent, pour tenter de démontrer l'insincérité de l'attestation, les appelants s'appuient en réalité sur l'existence de la fraude dont ils entendent faire la démonstration, tenant aux relations contractuelles internes au groupe et à la validité des accords préalables de prix de transfert.

Ce seul élément n'est pas de nature à caractériser l'insincérité de l'attestation, laquelle doit être établie pour des motifs propres, liés aux diligences accomplies par le commissaire aux comptes et aux obligations pesant sur lui.

Les appelants ne produisent aucun élément utile leur permettant de démontrer que le commissaire aux comptes des sociétés intimées n'aurait pas respecté les obligations mises à sa charge en la matière.

L'argument tenant à l'absence de sincérité des attestations du commissaire aux comptes, invoqué par les appelants, sera en conséquence écarté.

Il s'en déduit que l'interdiction de remettre en cause le bénéfice net édictée par l'article L. 3326-1 du code du travail fait obstacle à l'action des appelants » (cf. arrêt, p. 9 et 10).

Le mémoire ampliatif relève la contradiction selon lui entre les motifs par lesquels la cour d'appel a retenu, d'une part, qu'il appartenait au commissaire aux comptes de prendre en considération la possibilité de fraudes dès lors qu'il a notamment l'obligation d'identifier et d'évaluer le risque d'anomalies significatives dans les comptes, d'autre part, que la fraude tenant aux relations contractuelles internes au groupe et à la validité des accords sur les prix de transfert n'était pas susceptible de caractériser l'insincérité de l'attestation. Il affirme encore que la cour d'appel s'est bornée à statuer par des motifs généraux et abstraits sur la notion de sincérité de l'attestation, alors qu'elle aurait dû préciser ce que cette notion recouvrait.

En défense, les sociétés répondent que l'attestation étant un acte purement reconnaissant, la contestation de sa sincérité consiste à dénoncer une discordance entre le montant du bénéfice net déclaré à l'administration fiscale pour le calcul de l'impôt et celui figurant sur l'attestation pour le calcul de la participation, qu'en cas d'attestation insincère c'est alors le bénéfice net tel que déclaré et pris en compte par l'administration fiscale qui doit être pour un nouveau calcul de la participation, sans que ce bénéfice net fiscal puisse lui-même être contesté devant le juge de la participation, et que la sincérité de l'attestation n'est pas en cause, en revanche, lorsque le demandeur soutient que le bénéfice net déclaré à l'administration fiscale est artificiellement minoré par des actes de gestion frauduleux (susceptibles d'être contrôlés et sanctionnés par l'administration fiscale). Elles en déduisent que le juge de la participation saisi d'une telle contestation ne peut que l'écarter : dès lors que le demandeur ne prétend pas que le montant du bénéfice net figurant sur l'attestation établie par le commissaire aux comptes est différent du montant du bénéfice net déclaré et retenu par l'administration, la contestation de la sincérité de l'attestation est vaine.

On observera que le moyen, pris en ses cinquième à septième branches, met en exergue les difficultés pouvant naître de la réserve introduite par la chambre dans son arrêt du 28 février 2018 quant à l'absence de contestation, par les demandeurs, de la sincérité de l'attestation, ce qui pourrait conduire la chambre, le cas échéant, à apporter des précisions sur cette notion de sincérité de l'attestation établie en application de l'article L. 3326-1 du code du travail.

La chambre appréciera les mérites du moyen au regard de l'ensemble de ces observations.