

Adrien MORABIA

**La violation de l'obligation de tenir une comptabilité et l'inobservation
des prescriptions légales sur la comptabilité (art. 166 et 325 CP)**

Travail de proséminaire en droit pénal

Université de Fribourg

Faculté de droit

Chaire de droit pénal et procédure pénale

Sous la direction du Prof. Bertrand PERRIN

Numéro d'étudiant : 18-209-361

Nombre de semestres : 5

Route du Grand Verger 29, 1921 Martigny-Combe

077 424 48 90

adrien.morabia@unifr.ch

Fribourg, le 5 novembre 2020

Table des matières

Table des matières	II
Table des abréviations	III
Table des arrêts cités	VII
Bibliographie.....	IX
Introduction.....	1
I. Notions de droit commercial et de droit des poursuites	1
A. Obligation de tenir régulièrement une comptabilité	1
B. Obligation de tenir et de conserver des livres	6
C. Acte de défaut de biens, faillite et concordat judiciaire	7
II. La violation de l'obligation de tenir une comptabilité.....	9
A. Eléments constitutifs objectifs.....	10
B. Condition objective de punissabilité	13
C. Eléments constitutifs subjectifs.....	14
D. Application de 29 CP	15
E. Concours d'infractions	17
F. Prescription de l'action pénale.....	18
III. L'inobservation des prescriptions légales sur la comptabilité	19
A. Eléments constitutifs objectifs.....	19
B. Eléments constitutifs subjectifs.....	21
C. Concours d'infractions	22
D. Prescription de l'action pénale.....	23
IV. Points communs et différences entre les art. 166 et 325 CP.....	23
V. Opinion personnelle	25
VI. Conclusion.....	25

Table des abréviations

al.	alinéa(s)
art.	article(s)
Art.	= art.
ATF	Recueil officiel des arrêts du Tribunal fédéral suisse
BSK	Basler Kommentar
BT	= partie spéciale
CC	Code civil suisse du 10 décembre 1907 (RS 210.0)
ch.	chiffre(s)
CO	Loi fédérale du 30 mars 1911 complétant le Code civil suisse (Livre cinquième : Droit des obligations) (RS 220.0)
CoRo	Commentaire romand
CP	Code pénal suisse du 21 décembre 1937 (RS 311.0)
éd.	édition
édit.	éditeur(s)
FF	Feuille fédérale
FJS	Fiches juridiques suisses
intro.	introduction
JdT	Journal des Tribunaux

KGer GR	Tribunal cantonal du canton des Grisons
LB	Loi fédérale du 8 novembre sur les banques et les caisses d'épargne (RS 952.0)
LEFin	Loi fédérale du 15 juin 2018 sur les établissements financiers (RS 954.1)
lit.	litera
LP	Loi fédérale du 11 avril 1889 sur la poursuite pour dettes et la faillite (RS 281.1)
LPart	Loi fédérale du 18 juin 2004 sur le partenariat enregistré (RS 211.231)
LSA	Loi fédérale du 17 décembre 2004 sur la surveillance des entreprises d'assurance (RS 961.01)
n.p.	non publié
OB	Ordonnance du 30 avril 2014 sur les banques et les caisses d'épargne (RS 952.02)
OEFin	Ordonnance du 6 novembre 2019 sur les établissements financiers (RS 954.11)
OFRC	Office fédéral du registre du commerce
Olico	Ordonnance du 24 avril 2002 concernant la tenue et la conservation des livres de comptes (RS 221.431)
ORC	Ordonnance du 17 octobre 2007 sur le registre du commerce (RS 221.411)

OR	= CO
p.	page(s)
PG	partie générale
Prof.	Professeur
PS	partie spéciale
rés.	résumé
RC	registre du commerce
RPS	Revue pénale suisse
RS	Recueil systématique du droit fédéral
s.	suivant(e)
SA	société anonyme
Sàrl	société à responsabilité limitée
SCoop	société coopérative
SCZW	Die schweizerische Aktiengesellschaft – La société anonyme suisse
SEC	société en commandite
SICAF	société d'investissement à capital fixe
SICAV	société d'investissement à capital variable
SJ	La Semaine Judiciaire

SNC	société en nom collectif
ss	suivant(e)s
StGB	= CP
trad.	traduit
TREU	Der schweizer Treuhänder
vol.	volume

Table des arrêts cités

Arrêts publiés au recueil officiel

ATF 141 III 527	n.p. au JdT
ATF 131 IV 56	JdT 2007 IV 15 (trad.)
ATF 129 IV 130	JdT 2005 IV 118 (trad.)
ATF 127 IV 110	= JdT 2006 IV 253
ATF 122 IV 246	= JdT 1998 IV 91
ATF 117 IV 449	JdT 1993 IV 108 (trad.)
ATF 117 IV 163	JdT 1993 IV 107 (trad.)
ATF 116 IV 26	JdT 1992 IV 147 (trad.)
ATF 112 Ib 225	JdT 1987 IV 21 (trad.)
ATF 105 IV 106	JdT 1980 IV 127 (rés.)
ATF 96 IV 77	JdT 1970 IV 139 (trad.)
ATF 72 IV 17	JdT 1946 IV 119 (trad.)

Arrêts en ligne

Arrêt du TF 6B_879/2016 du 22 juin 2017

Arrêt du TF 6B_1091/2014 du 24 novembre 2015

Arrêt du TF 6B_135/2014 du 30 octobre 2014

Arrêt du TF 6B_188/2007 du 15 août 2007

Arrêt du TF 6P.136/2005 du 27 février 2006

Arrêt du TF 6S.142/2003 du 4 juillet 2003

Arrêt du TF 6S.242/2001 du 10 avril 2002

Arrêt du TF 6S.132/2000 du 24 août 2000

Arrêts non publiés

Arrêt du TF n.p. du 28 novembre 2001, SJ 2002 I 129

Arrêt du TF n. p. du 26 mai 1983, SJ 1984 169

Arrêts cantonaux

Arrêt du KGer GR SB-08-13 du 26 juin 2006

Bibliographie

BUCHELER Rémy, *Abrégé de droit comptable – Articles 957 ss CO et législation sur les sociétés et autres entités*, 2^e éd., Genève 2018.

CASSANI Ursula, art. 29 CP, in : Moreillon Laurent / Roth Robert (édit.), *CoRo – CP I*, Bâle 2009.

CHAUDET François / CHERPILLOD Anne / LANDROVE Juan Carlos, *Droit suisse des affaires*, 3^e éd., Bâle 2010.

CORBOZ Bernard, *Les infractions en droit suisse – volumes I et II*, Berne 2010 (cités : CORBOZ, *vol. I* et CORBOZ, *vol. II*).

Dallèves Louis / Foëx Bénédicte / Jeandin Nicolas (édit.), *CoRo – LP*, Bâle / Genève / Zurich 2005.

DÉLÈZE Julien, art. 325 CP, in : Moreillon Laurent / Roth Robert (édit.), *CoRo – CP I*, Bâle 2009.

DEL BOCA Pierre, *Le faux bilan de la société anonyme : Etude de droit pénal et de droit fiscal*, thèse, Lausanne 1973.

DUPUIS Michel et al. (édit.), *Petit Commentaire – Code pénal*, 2^e éd., Bâle 2017.

DONATSCH Andreas et al., *Strafrecht III – Delikte gegen den Einzelnen*, 11^e éd., Zurich / Bâle / Genève 2018.

GANI Lucien, Intro. aux art. 293 – 304 LP, in : Dallèves Louis / Foëx Bénédicte / Jeandin Nicolas (édit.), *CoRo – LP*, Bâle / Genève / Zurich 2005.

GILLIÉRON Pierre-Robert, *Commentaire de la loi fédérale sur la poursuite pour dettes et la faillite – Articles 89–158*, Lausanne 2000 (cité : GILLIÉRON, *Commentaire*).

GILLIÉRON Pierre-Robert, *Poursuite pour dettes, faillite et concordat*, 5^e éd., Bâle 2012 (cité : GILLIÉRON, *LP*).

HAGENSTEIN Nadine, *Die Schuldbetreibungs- und Konkursdelikte nach schweizerischem Strafrechtsgesetzbuch*, Bâle 2013 (cité : HAGENSTEIN, *Delikte*).

HAGENSTEIN Nadine, art. 166 CP, in : Niggli Marcel Alexander / Wiprächtiger Hans (édit.), *BSK – Strafrecht II*, Bâle 2019 (cité : HAGENSTEIN, *BSK*).

Honsell Heinrich / Vogt Nedim Peter / Watter Rolf (édit.), *BSK – OR II*, Bâle 2019.

HURTADO POZO José, *Droit pénal – Partie spéciale*, Genève 2009 (cité : HURTADO POZO, *PS*).

HURTADO POZO José, *Droit pénal – Partie générale*, 3^e éd., Genève / Zurich / Bâle 2019 (cité : HURTADO POZO, *PG*).

KAUFMANN, *Buchführungsdelikte*, SCZW 1947 p. 145 ss.

LOGOZ Paul, *Commentaire du Code Pénal suisse – Partie spéciale I (art. 111 à 212)*, Neuchâtel 1955.

Macaluso Alain / Queloz Nicolaz / Moreillon Laurent (édit.), *CoRo – CP II*, Bâle 2017.

Moreillon Laurent / Roth Robert (édit.), *CoRo – CP I*, Bâle 2009.

MÜLLER Thomas, *Betrügerischer Konkurs und Pfändungsbetrug (Art. 163/164 StGB)*, thèse, Zurich 1982.

NEUHAUS Markus R. / SCHÄRER Christoph, art. 957 CO, in : Honsell Heinrich / Vogt Nedim Peter / Watter Rolf (édit.), *BSK – OR II*, Bâle 2019.

NEUHAUS Markus R. / SUTER Daniel, art. 958c, 958f CO, in : Honsell Heinrich / Vogt Nedim Peter / Watter Rolf (édit.), *BSK – OR II*, Bâle 2019.

NIGGLI Marcel Alexander / HAGENSTEIN Nadine, art. 325 CP, in : Niggli Marcel Alexander / Wiprächtiger Hans (édit.), *BSK – Strafrecht II*, Bâle 2019.

Niggli Marcel Alexander / Wiprächtiger Hans (édit.), *BSK – Strafrecht I et II*, Bâle 2019.

REY-MERMET Albert, art. 115, 149 LP, in : Dallèves Louis / Foëx Bénédicte / Jeandrin Nicolas (édit.), *CoRo – LP*, Bâle / Genève / Zurich 2005.

SCHWANDER Vital, *Infractions en matière de poursuite pour dettes et faillite – Violation de l'obligation de tenir une comptabilité*, FJS 1131 (1964).

SCHUBARTH Martin / ALBRECHT Peter, *Kommentar zum schweizerischen Strafrecht – BT Band II*, Berne 1990.

STIEGER Erich, *Buchführungsdelikte – Strafbare Handlungen im Zusammenhang mit der kaufmännischen Buchführung nach Art. 957 – 962 OR und Art. 662 – 670 OR und ihre Erfassung durch StGB*, thèse, Zurich 1975.

STOFFEL Walter A. / CHABLOZ Isabelle, *Voies d'exécution – Poursuite pour dettes, exécution de jugements et faillite en droit suisse*, 3^e éd., Berne 2016.

STRATENWERTH Günter / JENNY Guido / BOMMER Felix, *Schweizerisches Strafrecht – BT I : Straftaten gegen Individualinteressen*, 7^e éd., Berne 2010.

Tercier Pierre / Trigo Trindade Rita (édit.), *CoRo – CO II*, Bâle 2017.

TORRIONE Henri / BARAKAT Aurélien, art. 957, 957a, 958c, 958f CO, in : Tercier Pierre / Trigo Trindade Rita (édit.), *CoRo – CO II*, Bâle 2017.

TRECHSEL Stefan / OGG Marcel, art. 166, 325 CP, in: Trechsel Stefan / Pieth Mark (édit.), *Schweizerisches Strafgesetzbuch – Praxiskommentar*, 3^e éd., Zurich / Saint-Gall 2018.

Trechsel Stefan / Pieth Mark (édit.), *Schweizerisches Strafgesetzbuch – Praxiskommentar*, 3^e éd., Zurich / Saint-Gall 2018.

VON ARX Alfred W., *Das Buchdelikt die Verletzungen der Buchführungspflicht (OR Art. 957 ff. und StrGB Art. 325 und 166)*, thèse, Zurich 1942.

WEISSENBERGER Philippe, art. 29 CP, in : Niggli Marcel Alexander / Wiprächtiger Hans (édit.), *BSK – Strafrecht I*, Bâle 2019.

WERMEILLE Yann, *La diminution effective de l'actif au préjudice des créanciers et la gestion fautive*, RPS 1999 p. 363.

WINKLER Maria, *Nouvelle obligation de tenir une comptabilité et de présenter des comptes : la correspondance commerciale peut-elle désormais être détruite ?*, TREU 2013 p. 91 ss.

Documents officiels :

Message du Conseil fédéral du 21 décembre 2007 concernant la révision du code des obligations (Droit de la société anonyme et droit comptable ; adaptation des droits de la société en nom collectif, de la société en commandite, de la société à responsabilité limitée, de la société coopérative, du registre du commerce et des raisons de commerce), FF 2008 p. 1407 (cité : Message CO).

Message du Conseil fédéral du 21 septembre 1998 concernant la modification du code pénal suisse (dispositions générales, entrée en vigueur et application du code pénal) et du code pénal militaire ainsi qu'une loi fédérale régissant la condition pénale des mineurs, FF 1999 p. 1787 (cité : Message CP).

Message du Conseil fédéral du 23 février 1983 concernant la révision du droit des sociétés anonymes, FF 1983 II p. 757 (cité : Message SA).

Introduction

Les art. 166 et 325 CP consacrent la répression de la violation de l'obligation de tenir une comptabilité. En effet, le CO oblige certaines catégories de personnes, physiques, morales ou autres, à tenir une comptabilité. Cette obligation a plusieurs buts qui peuvent être entre autres de protéger les créanciers, d'assurer une mise en œuvre correcte des prescriptions de droit comptable, de sauvegarder la comptabilité comme moyen de preuve en matière de LP ou encore de protéger les intérêts financiers de l'entreprise.

Ces deux dispositions sont incontournables dans la répression des infractions en matière de droit commercial. Le nombre de condamnations prononcées sur la base de l'art. 166 CP le démontre très bien : 34 condamnations en 1984 contre 404 en 2019¹.

S'agissant du plan de ce travail, nous allons tout d'abord nous pencher sur quelques notions de droit commercial et des poursuites indispensables afin d'appréhender les éléments constitutifs des infractions objets de ce travail (*infra I*). Nous poursuivrons en nous intéressant spécifiquement aux art. 166 CP (*infra II*) et 325 CP (*infra III*) pour ensuite terminer par une opinion personnelle (*infra IV*) avant de conclure ce travail (*infra V*).

I. Notions de droit commercial et de droit des poursuites

A. Obligation de tenir régulièrement une comptabilité

Il existe deux types de comptabilité : la comptabilité commerciale, régie par les art. 957 ss CO, et la comptabilité simplifiée de type *carnet du lait* (art. 957 al. 2 et 3 CO), qui ne tient compte que des recettes, des dépenses et du patrimoine². Selon l'art. 958 al. 1 CO, la comptabilité doit permettre à un tiers de se faire une opinion fondée de la situation économique de l'entreprise. Dès lors, le corollaire nécessaire de cette affirmation est que la forme et

¹ <https://www.bfs.admin.ch/bfsstatic/dam/assets/13407151/master>, consulté pour la dernière fois le 12.10.2020.

² Message CO, p. 1515 ; TORRIONE / BARAKAT, art. 957 CO n° 1.

l'étendue de la comptabilité dépendent de la nature et de l'étendue de l'activité de la personne³.

Toute personne morale ou physique n'est pas astreinte à l'obligation de tenir une comptabilité. L'art. 957 CO, qui est le fondement de cette obligation, en pose les conditions.

Aux termes de l'art. 957 al. 1 CO, les seules entités soumises à l'obligation de tenir une comptabilité commerciale sont les personnes morales, ainsi que les entreprises individuelles et les sociétés de personnes qui ont réalisé un chiffre d'affaires supérieur à 500'000.- lors de l'exercice précédent. Cette catégorie regroupe l'association, la fondation, la SA, la SEC par actions, la Sàrl et la SCoop, ainsi que, sous réserve du dépassement du palier de 500'000.- de chiffre d'affaires, les entreprises individuelles, les sociétés de personnes, les professions libérales ou encore les personnes physiques⁴. La comptabilité doit dans ce cas inclure : un grand livre, qui se compose des comptes et du journal (art. 1 al. 2 lit. a et b Olico) ; les livres auxiliaires, en fonction de la nature et/ou de la taille de l'entreprise (p. ex. art. 1 al. 3 Olico) ; le bilan (art. 959 CO) ; le compte de résultat (art. 959b CO) ; l'inventaire (art. 958c al. 2 CO) ; l'annexe (art. 959c CO) mais aussi d'autres documents spécifiques exigés par le droit comptable ainsi que par le droit des marchés financiers (CO, Olico, ORC, LB, OB, LEFin, OEFin)⁵.

Sont astreintes par l'art. 957 al. 2 CO à la comptabilité de type *carnet du lait* « les entreprises individuelles et les sociétés de personnes qui ont réalisé un chiffre d'affaires inférieur à 500'000 francs lors de l'exercice précédent ; les associations et les fondations qui n'ont pas l'obligation de requérir leur inscription au registre du commerce (art. 61 al. 2 ch. 1 et 2 CC) ; les fondations dispensées de l'obligation de désigner un organe de révision en vertu de l'art. 83b al. 2 CC »⁶. Il existe cependant une règle dérogatoire. En effet,

³ NIGGLI / HAGENSTEIN, art. 325 CP n° 32.

⁴ BUCHELER, p. 56 ss. ; TORRIONE / BARAKAT, art. 957 n°s 13 ss.

⁵ HAGENSTEIN, *Delikte*, p. 296 ; JEANNERET / HARI, art. 166 CP n° 20; TORRIONE / BARAKAT, art. 957 CO n°s 4 et 13 ss CO, art. 958c n° 78 CO.

⁶ BUCHELER, p. 60 s. ; NEUHAUS / SCHÄRER, art. 957 CO n° 12 ss.

l'art. 958b al. 2 CO prévoit que « si les produits nets des ventes des biens et des prestations de services ou les produits financiers ne dépassent pas 100 000 francs, il est possible de déroger au principe de la délimitation périodique et d'établir une comptabilité de dépenses et de recettes »⁷.

Ce qui vient d'être dit appelle deux précisions. Premièrement, l'exercice de référence qui oblige la personne à tenir une comptabilité commerciale ou une comptabilité de type *carnet du lait* est l'exercice précédent (art. 957 al. 1 ch. 1 *in fine*, al. 2 ch. 1 *in fine* CO)⁸. Deuxièmement, le point de départ temporel de l'obligation de tenir une comptabilité n'est pas le même pour toutes les entités juridiques ou physiques. En effet, lorsque l'une d'elles a l'obligation de requérir son inscription au RC pour exister (inscription constitutive : SNC, art. 553 CO ; SEC, art. 595 CO ; SA, art. 643 al. 1 CO ; SEC par actions, art. 764 al. 1 CO qui renvoie à l'art. 643 al. 1 CO ; Sàrl, art. 779 al. 1 CO ; SCoop, art. 830 CO ; SICAV, art. 36 ss LPCC ; SEC de placements collectifs, art. 100 LPCC ; SICAF, art. 110 et 112 LPCC, qui renvoient à l'art. 643 al. 1 CO ; fondation, art. 52 al. 2 CC *a contrario*)⁹, l'obligation de tenir la comptabilité court dès que l'OFRC a accepté la demande d'inscription, avec effet rétroactif à la date d'inscription au registre journalier (art. 34 ORC)¹⁰. S'agissant des personnes qui n'ont pas l'obligation de s'inscrire au RC, ainsi que de celles pour qui l'inscription au RC n'est que déclarative, l'obligation de tenue de la comptabilité court dès le début de leurs activités¹¹.

En outre, la tenue de la comptabilité doit respecter le principe de la régularité. Ce dernier, ancré aux art. 957a et 958c CO, se définit comme l'ensemble des règles et des exigences à respecter afin que la comptabilité soit tenue correctement, qu'elle soit stable et qu'elle conserve son utilité en tant que moyen de

⁷ BUCHELER, p. 61 ; TORRIONE / BARAKAT, art. 957 n^{os} 19 ss.

⁸ BUCHELER, p. 56.

⁹ NIGGLI / HAGENSTEIN, art. 325 CP n^o 12.

¹⁰ *Idem*, art. 325 CP n^o 13.

¹¹ *Ibidem*.

preuve¹². A ce titre, il convient de préciser que la comptabilité est un moyen de preuve car, selon le TF, elle constitue un titre¹³.

Le principe de régularité regroupe les éléments suivants (art. 958c CO) :

- « la clarté et l'intelligibilité », qui requièrent une structuration des comptes compréhensible, claire et pertinente, surtout vis-à-vis des tiers¹⁴ ;
- « l'intégralité », imposant une information exhaustive et pertinente des états financiers annuels¹⁵ ;
- « la fiabilité », qui est importante pour que les tiers puissent se fier de bonne foi et se faire une opinion fiable vis-à-vis de la santé financière de l'entreprise, grâce aux informations contenues dans les états financiers¹⁶ ;
- « l'importance relative », qui permet d'adapter le degré de précision requis des états financiers au regard du volume de l'activité et de la nature de l'entreprise¹⁷. Il se matérialise sous la forme d'un seuil qui, lorsqu'il est atteint, permet de qualifier une information des états financiers comme pertinente¹⁸ ;
- « la prudence », qui est un principe propre au droit suisse. Il permet et impose de prendre en compte une évaluation des états financiers moins

¹² BUCHELER, p. 153 s. ; TORRIONE / BARAKAT, art. 957a n° 9.

¹³ ATF 129 IV 130 consid. 2.2, trad. au JdT 2005 IV 118.

¹⁴ BUCHELER, p. 154 ; NEUHAUS / SUTER, art. 958c CO n°s 6 s. ; NIGGLI / HAGENSTEIN, art. 325 CP n° 36.

¹⁵ NEUHAUS / SUTER, art. 958c n° 8 ; NIGGLI / HAGENSTEIN, art. 325 CP n° 34 ; TORRIONE / BARAKAT, art. 958c n° 15.

¹⁶ BUCHELER, p. 154 ; NEUHAUS / SUTER, art. 958c n° 9.

¹⁷ BUCHELER, p. 155 ; NEUHAUS / SUTER, art. 958c n° 11.

¹⁸ BUCHELER, p. 154 s. ; TORRIONE / BARAKAT, art. 958c CO n°s 15 et 54.

favorable qu'elle ne l'est réellement. Cela permet donc d'anticiper des pertes futures en les prenant en compte lors d'exercices précédents¹⁹ ;

- « la permanence de la présentation et des méthodes d'évaluation », qui impose « sur le plan formel, [...] que la structure des comptes et la forme de la publication ne changent pas ; sur le plan matériel, [que] les principes d'évaluation et de présentation [choisis] doivent être appliqués de façon durable »²⁰ ;
- « l'interdiction de la compensation entre les actifs et les passifs et entre les charges et les produits », qui a pour but de préserver la complétude des informations fournies par les états financiers, en ne permettant cette compensation que si certaines prescriptions légales sont remplies²¹.

Au principe de régularité s'ajoutent trois autres principes « [fondamentaux] de l'établissement des comptes » (note marginale *ad* art. 958a CO), à savoir celui de la continuité de l'exploitation (art. 958a CO), celui de la délimitation périodique et celui du rattachement des charges aux produits (art. 958b al. 1 CO).

Le premier de ces principes impose de prendre en compte sa situation lors de l'établissement des comptes et de la mise en place de ceux-ci. Cela signifie que l'entreprise doit tenir compte soit de l'hypothèse selon laquelle elle poursuit ses activités (art. 958a al. 1 CO), soit de l'hypothèse où elle envisage une liquidation dans les douze mois suivants (art. 958a al. 2 CO). Selon l'hypothèse choisie, on se basera sur la valeur de continuation (première hypothèse) ou la valeur de liquidation (seconde hypothèse)²².

Le second principe, celui de la délimitation périodique (art. 958b al. 1 CO), impose que les états financiers d'un exercice ne contiennent que les produits

¹⁹ Message SA, p. 912 ; BUCHELER, p. 155 ; TORRIONE / BARAKAT, art. 958c CO n^{os} 56 ss.

²⁰ Message CO, p. 1521 ; NIGGLI / HAGENSTEIN, art. 325 CP n^o 56.

²¹ BUCHELER, p. 157 ; NEUHAUS / SUTER, art. 958c CO n^o 20 ; NIGGLI / HAGENSTEIN, art. 325 CP n^o 49.

²² Message CO, p. 1518 ; Message SA, p. 912 ; BUCHELER, p. 146 s.

et les charges de cette période comptable. Il faut donc inscrire les produits encaissés avant l'exercice ainsi que les dépenses qui se réaliseront lors de l'exercice suivant dans les comptes de régularisation respectifs²³.

Le troisième principe, celui du rattachement des charges aux produits, implique que, lors de l'établissement des comptes, les charges qui découlent, directement ou indirectement, des produits générés soient associés. En d'autres termes, il faut « tenir compte du moment de la réalisation du produit [...] pour faire figurer les charges nécessaires à sa réalisation »²⁴.

L'ensemble des principes précités forment donc le cœur des infractions prévues par les art. 166 et 325 CP, et une violation de ceux-ci peut entraîner une application de ces dispositions.

B. Obligation de tenir et de conserver des livres

L'obligation de tenir et de conserver des livres est exprimée par l'art. 958f CO. Ce dernier dispose que les livres et les pièces comptables, ainsi que le rapport de gestion et de révision, doivent être conservés pendant dix ans. A cette obligation se joignent les dispositions de l'Olico, déterminant les prescriptions relatives aux livres à tenir, ainsi qu'aux principes régissant la tenue de ces derniers.

La comptabilité sert de moyen de preuve, car, selon le TF, c'est un titre²⁵. Il est de ce fait nécessaire de la conserver. Le délai de conservation imposé par l'art. 958f CO, à savoir dix ans, court dès la fin de l'exercice²⁶. Ces éléments doivent en outre « être conservés avec soin et ordre, et tenus à l'abri des effets dommageables (art. 5 Olico) ». Les art. 958f al. 3 CO et 9 Olico permettent de les conserver sous forme électronique, sur support papier ou sous toute autre

²³ Message CO, p. 1519 ; BUCHELER, p. 147 ; NIGGLI / HAGENSTEIN, art. 325 CP n° 48.

²⁴ BUCHELER, p. 148.

²⁵ ATF 129 IV 130 consid. 2.2, trad. au JdT 2005 IV 118.

²⁶ Message CO, p. 1523 ; BUCHELER, p. 148 ; NEUHAUS / SUTER, art. 958f CO n° 2 ; WINKLER, p. 92 n° 3.

forme équivalente (clause générale afin de tenir compte des évolutions technologiques futures)²⁷.

Quant à ce qui doit être conservé, selon l'art. 958f al. 1 CO, il s'agit des livres, soit le grand livre et les livres auxiliaires (art. 1 al. 1 Olico) ; des pièces comptables ; du rapport de gestion ; du rapport de révision.

La notion de pièce comptable mérite qu'on s'y attarde. Selon la définition donnée par le CO, il s'agit de tout document écrit qui permet de vérifier des transactions ou des faits qui font l'objet d'un enregistrement dans la comptabilité²⁸. Il n'est plus obligatoire de conserver la correspondance commerciale, comme le disposait l'ancien art. 957 CO. Seul est déterminant le critère de vérification évoqué ci avant. Dès lors, la correspondance commerciale doit être conservée lorsqu'elle « atteste des faits ou [d']une transaction à l'origine d'une écriture et [qu']il n'y aucune pièce comptable justifiant de manière équivalente les mêmes faits ou la même transaction²⁹ »³⁰.

Naturellement, la conservation des livres et pièces comptables est soumise à certains principes. L'art. 2 Olico, à ce sujet, renvoie au titre trente-deuxième du CO, à savoir les art. 957 ss CO. On renverra donc le lecteur au paragraphe idoine (*supra* I/A).

C. Acte de défaut de biens, faillite et concordat judiciaire

Les deux notions que nous allons traiter dans ce chapitre sont l'acte de défaut de biens ainsi que la faillite. Il est nécessaire de les aborder, car ce sont des conditions objectives de punissabilité de l'art. 166 CP³¹.

²⁷ BUCHELER, p. 148 s. ; NEUHAUS / SUTER, art. 958f n° 5 ; TORRIONE / BARAKAT, art. 958f CO n° 7 ; WINKLER, p. 92, n° 3.

²⁸ Message CO, p. 1517 ; TORRIONE / BARAKAT, art. 957a CO n° 29 ; WINKLER, p. 92 n° 5.

²⁹ WINKLER, p. 92, n° 5.

³⁰ Message CO, p. 1517 ; TORRIONE / BARAKAT, art. 957a CO n° 29 ; WINKLER, p. 92 n° 5.

³¹ CORBOZ, *vol. I*, p. 537 n° 9 ; JEANNERET / HARI, art. 166 CP n° 31.

Pour commencer, nous allons nous intéresser à l'acte de défaut de biens. Il en existe deux sortes, l'acte de défaut de biens définitif (art. 149 LP) et l'acte de défaut de biens provisoire (art. 115 al. 2 LP).

L'acte de défaut de biens définitif au sens de l'art. 149 LP est délivré lorsque « le créancier qui a participé à la saisie n'a pas été désintéressé intégralement [...] ». C'est une constatation officielle que la procédure d'exécution forcée qui a été engagée contre le débiteur n'a pas pu (complètement) désintéresser le créancier, et met dès lors fin à la poursuite. Du fait de son caractère officiel, l'acte de défaut de bien définitif est un titre public au sens des art. 8 al. 2 et 9 CC, et, à ce titre, un moyen de preuve³².

L'acte de défaut de bien provisoire au sens de l'art. 115 al. 2 LP, quant à lui, ne met pas fin à la poursuite. Il s'agit d'une estimation faite par l'office des poursuites qui constate que les biens à disposition sont insuffisants pour désintéresser le créancier³³. Toutefois, cet acte défaut de bien provisoire est rendu définitif lorsque l'estimation de l'office des poursuites conclut qu'il n'y a pas de biens saisissables (art. 115 al. 1 LP)³⁴. C'est ce cas de figure qui nous intéresse car seul un acte de défaut de bien définitif est propre à remplir la condition de punissabilité objective de l'art. 166 CP. En effet, seul celui-ci en déploie tous les effets.

Pour terminer, l'art. 166 CP précise que le débiteur qui s'est vu dresser un acte de défaut de biens à son encontre doit l'avoir été « à la suite d'une saisie pratiquée en vertu de l'art. 43 [LP] ». Ce dernier précise que la poursuite par voie de faillite est exclue dans les cas suivants : le recouvrement de prestations de droit public dues à une caisse publique ou à un fonctionnaire, le recouvrement des primes d'assurance-accidents obligatoire, le recouvrement de contributions d'entretien ou d'aliments selon le CC ou la LPart ainsi que la constitution de sûretés.

³² GILLIÉRON, *LP*, p. 333 n° 1391 ; REY-MERMET, art. 149 LP n°s 1 et 15 ; STOFFEL, p. 104.

³³ GILLIÉRON, *LP*, p. 265 n° 1052 ; GILLIÉRON, *Commentaire*, art. 115 al. 2 LP n° 29.

³⁴ GILLIÉRON, *LP*, p. 265 n° 1052 ; GILLIÉRON, *Commentaire*, art. 149 LP n° 13 ; REY-MERMET, art. 149 LP n° 5.

S'agissant de la faillite, seul celui qui a été déclaré en faillite remplit la condition objective de punissabilité aux termes de l'art. 166 CP. L'art. 39 LP introduit un *numerus clausus* des débiteurs qui peuvent être poursuivis par voie de faillite. Ainsi seul le débiteur qui « est inscrit au registre du commerce en l'une des qualités suivantes » peut être poursuivi de cette manière (art. 39 LP) : chef d'une raison individuelle ; associé d'une SNC ; associé indéfiniment responsable dans une SEC ; membre de l'administration d'une SEC par actions ; SNC ; SEC ; SA ou SEC par actions ; Sàrl ; SCoop ; association ; fondation ; SICAV ; SEC de placements collectifs.

La déclaration ou jugement de faillite est la décision par laquelle le juge ouvre la procédure de faillite et autorise la liquidation de la faillite³⁵. Dans le cadre de l'art. 166 CP, seule la déclaration de la faillite est nécessaire, cependant, la jurisprudence a nié une violation d l'art. 166 CP lorsque la faillite a été suspendue faute d'actifs³⁶.

Finalement, l'art. 171 CP permet l'application de l'art. 166 CP « lorsqu'un concordat judiciaire a été accepté et homologué ». Le concordat judiciaire est un mécanisme qui permet au débiteur, avec l'approbation de la majorité des créanciers (art. 305 LP, acceptation par les créanciers) et celle de l'autorité judiciaire compétente (art. 306 LP, homologation), d'éviter la procédure d'exécution forcée et d'ajourner le remboursement des créances ou de les éteindre³⁷ « selon un projet établi par le débiteur et qui correspond à ses facultés économiques »³⁸. Le but ici recherché est d'éviter la procédure de faillite³⁹.

II. La violation de l'obligation de tenir une comptabilité

La violation de l'obligation de tenir une comptabilité est réprimée par l'art. 166 CP. Le texte de cette disposition est le suivant : « le débiteur qui aura

³⁵ CHAUDET / CHERPILLOD / LANDROVE, p. 613 s. ; STOFFEL / CHABLOZ, p. 291 ss n^{os} 47 ss.

³⁶ ATF 131 IV 56 consid. 1.3, JdT 2007 IV 15 (trad.).

³⁷ GANI, intro. aux art. 293 – 304 LP n^o 1 ; GILLIÉRON, LP, p. 587 n^o 3000.

³⁸ GILLIÉRON, LP, p. 587 n^o 3000.

³⁹ GANI, intro. aux art. 293 – 304 LP n^o 1.

contrevenu à l'obligation légale de tenir régulièrement ou de conserver ses livres de comptabilité, ou de dresser un bilan, de façon qu'il est devenu impossible d'établir sa situation ou de l'établir complètement, sera, s'il a été déclaré en faillite ou si un acte de défaut de biens a été dressé contre lui à la suite d'une saisie pratiquée en vertu de l'art. 43 de la loi fédérale du 11 avril 1889 sur la poursuite pour dettes et la faillite (LP), puni d'une peine privative de liberté de trois ans au plus ou d'une peine pécuniaire ».

D'un point de vue systématique, l'art. 166 CP se trouve dans le Titre 2 du CP, qui réprime les infractions contre le patrimoine. La *ratio legis* de la norme est discutée en doctrine. Pour une partie de celle-ci, l'art. 166 CP protège avant tout les intérêts des créanciers⁴⁰. D'autres auteurs avancent que cette disposition garantit la procédure de faillite et l'administration de la justice, ainsi que l'apport de preuves durant la procédure, mais aussi d'une certaine manière les intérêts des créanciers⁴¹. Le TF a tranché la question en argumentant que les art. 163 ss CP, inscrits dans le chapitre relatif aux crimes et délits dans la faillite et la poursuite pour dettes, protègent à la fois le droit de l'exécution forcée, partie intégrante de l'administration de la justice, et à la fois les droits des créanciers d'un débiteur en difficultés⁴².

A. Éléments constitutifs objectifs

L'art. 166 CP est un délit propre pur (*echtes Sonderdelikt*). Dès lors, seul le débiteur qui a l'obligation de tenir une comptabilité peut être poursuivi⁴³. A la différence de l'ancien droit comptable (ancien art. 957 CO), qui retenait l'enregistrement au registre du commerce comme fondement de l'obligation de tenir des livres et une comptabilité⁴⁴, le droit actuel astreint toutes les entités juridiques précitées à respecter des exigences minimales, et contraint une

⁴⁰ MÜLLER, p. 42 ss ; SCHUBARTH / ALBRECHT, art. 163 CP n° 3 ; WERMEILLE, p. 366 s.

⁴¹ LOGOZ, p. 205 n° 2 ; VON ARX, p. 109.

⁴² ATF 141 III 527 consid. 3.5 (n.p. au JdT) ; dans ce sens : DUPUIS et al., Remarques préliminaires aux art. 163 à 171^{bis} CP n° 1 ; HAGENSTEIN, *BSK*, art. 166 CP n° 2 ; HURTADO POZO, *PS*, p. 533 n° 1817.

⁴³ ATF 116 IV 26 consid. 4.c, JdT 1992 IV 147 (trad.) ; HAGENSTEIN, *Delikte*, p. 292 ; HURTADO POZO, *PS*, p. 534 n° 1818 ; TRECHSEL / OGG, art. 166 CP n° 3.

⁴⁴ HAGENSTEIN, *Delikte*, p. 292 ss ; HURTADO POZO, *PS* p. 534 n° 1818.

certaine catégorie de ces entités à des règles spéciales (*supra* I/A). Le nouveau critère introduit par la révision du droit comptable de 2013 est celui de l'importance économique⁴⁵, bien que le critère de la forme juridique subsiste d'une certaine manière⁴⁶. Dès lors, toute personne ou entité débitrice qui est tenue d'établir une comptabilité au sens des art. 957 ss CO peut être reconnue coupable d'une violation de l'art. 166 CP, contrairement à ce qui prévalait sous l'empire de l'ancien droit, à savoir que seule la personne inscrite au RC avait l'obligation de tenir une comptabilité commerciale (ancien art. 957 CO). On verra cependant plus tard qu'il existe une condition objective de punissabilité qui nuance cette affirmation (*infra* II/B). Finalement, il faut noter que la qualité d'auteur de l'infraction ne peut être attribuée qu'à celui à qui incombe l'obligation de tenir une comptabilité. Dès lors, elle doit être refusée à l'organe de révision car celui-ci ne tient pas la comptabilité mais se contente de la contrôler⁴⁷, et qu'il « n'est pas tenu d'effectuer un contrôle continu sur la comptabilité »⁴⁸.

Il est aussi important de noter qu'il est possible de se rendre coupable d'une violation de l'art. 166 CP en tant qu'instigateur (art. 24 CP) ou comme que complice (art. 25 CP)⁴⁹, « la peine [étant] atténuée à l'égard du participant qui n'était pas tenu [par ce] devoir [particulier] » (art. 26 CP). De plus, la participation de tiers au sens des art. 24 et 25 CP est possible selon certains auteurs⁵⁰.

Le comportement délictueux consiste premièrement en la violation des prescriptions légales sur la tenue et la conservation des livres, et, secondement, en l'impossibilité d'établir (complètement) la situation du débiteur. Le premier peut se caractériser, selon la lettre de l'art. 166 CP, par l'omission de tenir régulièrement les livres, l'omission de les conserver et l'omission de dresser un bilan. La disposition en question vise donc trois cas de figure différents. Le premier concerne la tenue régulière des livres. Cette dernière doit être

⁴⁵ Message CO, p. 1515 ; TORRIONE / BARAKAT, art. 957 CO n° 14.

⁴⁶ TORRIONE / BARAKAT, art. 957 CO n° 14.

⁴⁷ ATF 116 IV 26, consid. 4.c., JdT 1992 IV 147 (trad.).

⁴⁸ ATF 127 IV 110, consid. 5.a = JdT 2006 IV 253.

⁴⁹ HAGENSTEIN, BSK, art. 166 CP n° 51 ; SCHWANDER, p. 3. ; VON ARX, p. 122 s.

⁵⁰ HAGENSTEIN, BSK, art. 166 CP nos 6 et 48 ss ; JEANNERET / HARI, art. 166 CP n° 6, remarque : l'exemple pris pour démontrer la qualité d'instigateur d'un tiers est celui de l'actionnaire.

conforme aux différents principes, tels que, par exemple, celui de la régularité (art. 957a CO), vus plus hauts (*supra* II/A). La violation de l'obligation est donc consommée lorsque le débiteur ne respecte pas ces principes ou omet d'établir ou de tenir la comptabilité⁵¹. Le fait de tenir une comptabilité lacunaire, pleine d'erreurs, ou pas de comptabilité du tout, est également répréhensible⁵². Ne tombent cependant pas sous le coup de l'art. 166 CP les petites erreurs rectifiables, les retards modérés dans l'établissement des livres ainsi que la violation des règles concernant la publication des livres⁵³.

Le deuxième cas de figure est celui de l'omission de conserver les livres. Le comportement réprimé est rempli lorsque le débiteur viole les règles de conservation posées par l'art. 958f CO et l'Olico (*supra* I/B). JEANNERET / HARI estiment que le législateur a décidé de réprimer ce comportement afin « d'éviter la destruction de preuves potentielles »⁵⁴.

Le troisième et dernier cas de figure concerne l'omission de dresser le bilan. La littérature expliquant cet aspect spécifique de la disposition est assez faible et cela s'explique très simplement. Comme le disent très justement JEANNERET / HARI, il faut comprendre cette précision comme un comportement typique violant l'obligation de tenir une comptabilité. En effet, le bilan « est [...] essentiel à lui seul pour déterminer la situation financière du débiteur »⁵⁵.

Nous allons maintenant nous attarder sur le deuxième élément objectif de l'art. 166 CP, à savoir l'impossibilité d'établir (complètement) la situation financière du débiteur. Il ne s'agit pas ici d'un résultat au sens propre du terme, mais plutôt d'une conséquence nécessaire de la violation de l'obligation de tenir une comptabilité⁵⁶. Cela exclut, comme mentionné précédemment (*supra* II/A), les erreurs minimales dans la tenue des livres qui n'empêchent en rien la

⁵¹ DONATSCH, p. 374 s. ; HURTADO POZO, *PS*, p. 535 n^{os} 1814 et 1822.

⁵² CORBOZ, *vol. I*, p. 537 n^o 7 ; Schwander, p. 3.

⁵³ *Ibidem*

⁵⁴ JEANNERET / HARI, art. 166 CP n^o 26.

⁵⁵ JEANNERET / HARI, art. 166 CP n^o 23.

⁵⁶ Arrêt du TF 6B_135/2014 du 30 octobre 2014 consid. 4.1 ; 6P.136/2005 du 27 février 2006 consid. 9.1 ; CORBOZ, *vol. I*, p. 537 n^o 8 ; JEANNERET / HARI, art. 166 CP n^o 28.

compréhension de la situation du débiteur⁵⁷. La jurisprudence retient que pour que cette conséquence soit remplie, il faut « [qu'] un expert ne [puisse] pas acquérir une vue d'ensemble de la situation réelle ou ne le [puisse] que moyennant un sacrifice de temps considérable »⁵⁸, et que cette situation suffit à la réalisation de l'infraction⁵⁹.

B. Condition objective de punissabilité

La particularité de l'art. 166 CP tient au fait qu'il contient une condition objective de punissabilité⁶⁰. Il s'agit « [d']une circonstance matérielle qui n'est pas significative dans l'analyse du caractère illicite de l'acte incriminé ou de la culpabilité de l'auteur »⁶¹. Ni l'intention, ni la volonté de l'auteur ne sont donc requises ou nécessaires⁶². La teneur de cette condition objective de punissabilité est la suivante : « [le débiteur] a été déclaré en faillite ou [...] un acte de défaut de biens a été dressé contre lui à la suite d'une saisie pratiquée en vertu de l'art. 43 [LP] ». C'est ici la différence majeure entre l'art. 166 CP et l'art. 325 CP, ce dernier ne comportant aucune condition objective de punissabilité. Cela se comprend dans le sens où le comportement réprimé a un effet beaucoup plus important et négatif sur les intérêts des créanciers lors de la procédure de faillite ou la délivrance d'un acte de défaut de bien en vertu de l'art. 43 LP⁶³.

Pour terminer, il faut relever que l'art. 171 al. 1 CP rend applicables les art. 163 ch. 1, 164 ch. 1, 165 ch. 1, 166 et 167 CP « lorsqu'un concordat judiciaire a été accepté et homologué ». On assimile donc le concordat judiciaire à une déclaration de faillite ou à un acte de défaut de biens⁶⁴. Sur la notion de concordat, nous renvoyons le lecteur au paragraphe *ad hoc* (*supra* I/C).

⁵⁷ HURTADO POZO, *PS*, p. 535 n° 1824 ; SCHWANDER, p. 3.

⁵⁸ Arrêt du TF 6S.142/2003 du 4 juillet 2003 consid. 4.

⁵⁹ Arrêt du TF 6B_879/2016 du 22 juin 2017 consid 1.1 ; 6B_1091/2014 du 24 novembre 2015 consid. 6 ; 6S.142/2003 du 4 juillet 2003 consid. 4.

⁶⁰ ATF 72 IV 17, JdT 1946 IV 119 (trad.).

⁶¹ HURTADO POZO, *PG*, p. 573.

⁶² HURTADO POZO, *PG*, p. 573 ; JEANNERET / HARI, art. 166 CP n° 31.

⁶³ HAGENSTEIN, *Delikte*, p. 306.

⁶⁴ CORBOZ, *vol. I*, p. 568 n° 9 ; JEANNERET / HARI, art. 166 CP n° 31.

L'art. 171 al. 2 CP, qui propose un repentir sincère (*tätige Reue*)⁶⁵, est quant à lui, selon la lettre de la loi, réservé aux art. 163 ch. 2 et 164 ch. 2 CP et n'est pas applicable à l'art. 166 CP.

C. Eléments constitutifs subjectifs

Selon l'art. 12 al. 1 CP, l'auteur d'une infraction peut être puni seulement s'il agit intentionnellement, sous réserve d'une disposition contraire dans la loi⁶⁶. Agit intentionnellement celui qui, lorsqu'il commet une infraction, le fait avec conscience et volonté, et ce sur tous les éléments objectifs de l'infraction⁶⁷. Comme le dit la jurisprudence, « ce qui est déterminant c'est que l'auteur a agi en se représentant (donc en acceptant) une situation dans laquelle ces éléments sont réalisés »⁶⁸.

Au vu de ce précède, l'auteur d'une infraction à l'art. 166 CP doit agir intentionnellement sur tous les éléments objectifs, à savoir la violation des obligations imposées par le droit comptable ainsi que la conséquence de ce comportement : l'impossibilité d'établir (complètement) sa situation financière. Le dol éventuel est toutefois suffisant⁶⁹. Selon la jurisprudence et la doctrine, le dessein de dissimulation n'est pas indispensable. Cela signifie qu'il n'est pas nécessaire que l'auteur ait eu la volonté de dissimuler sa situation financière réelle⁷⁰, ni qu'il ait voulu nuire à ses créanciers (au contraire de ce qui vaut pour l'art. 163 ch. 1 CP)⁷¹.

⁶⁵ CORBOZ, *vol. I*, p. 568 n° 1 s. ; DUPUIS et al., art. 171 CP n° 3 HURTADO POZO, *PS*, p. 554 s. n° 1889 ; WERMEILLE, p. 397.

⁶⁶ Message CP, p. 1808.

⁶⁷ ATF 122 IV 246 consid. 3.a = JdT 1998 IV 91 ; DUPUIS et al., art. 12 CP n° 4 ; HURTADO POZO, *PG*, p. 174 n° 415 s.

⁶⁸ ATF 122 IV 246 consid. 3.a = JdT 1998 IV 91.

⁶⁹ ATF 117 IV 449 consid. 5.b, JdT 1993 IV 108 (trad.) ; 117 IV 163 consid. 2.a, JdT 1993 IV 107 (trad.).

⁷⁰ ATF 117 IV 163 consid. 2.b. JdT 1993 IV 107 (trad.).

⁷¹ SCHWANDER, p. 4.

D. Application de 29 CP

L'art. 29 CP permet d'imputer une infraction propre pure à une personne physique lorsque celle-ci ne peut être commise que par une entreprise⁷². En effet, l'obligation qui ne doit pas être violée incombe souvent à l'entreprise, et non à la personne physique⁷³. Le texte légal prévoit cette imputation pour :

- les personnes morales : association, fondation, SA, Sàrl, SEC par actions et SCoop⁷⁴ ;
- les sociétés : SNC, SEC et société simple ;
- les entreprises individuelles : « toutes les personnes ou groupes de personnes qui font le commerce, exploitent une fabrique ou exercent en la forme commerciale quelque autre industrie (art. 934 CO) »⁷⁵.

S'agissant de la personne physique punissable, l'art. 29 CP en prévoit plusieurs. Premièrement, il s'agit de la personne qui agit « en qualité d'organe d'une personne morale ou de membre d'un tel organe (art. 29 lit. a CP) », étant précisée que « la notion d'organe correspond à celle du droit civil »⁷⁶. Cette catégorie comprend tous les organes formels d'une société ainsi que leurs membres (p. ex. un membre du conseil d'administration)⁷⁷. Il est intéressant de noter que si l'organe n'est pas une personne physique, on applique à nouveau l'art. 29 CP en vertu du principe de la transparence (*Durchgriff*)⁷⁸.

Deuxièmement, l'art. 29 CP permet d'imputer l'infraction commise par l'entreprise à celui qui agit « en qualité d'associé (art. 29 lit. b CP) ». Il s'agit de l'associé d'une SNC, d'une SEC ou d'une société simple⁷⁹.

⁷² WEISSENBERGER, art. 29 CP nos 3 s.

⁷³ Message CP, p. 1820.

⁷⁴ DUPUIS et al., art. 29 CP n° 4.

⁷⁵ Message CP, p. 1820.

⁷⁶ *Ibidem*.

⁷⁷ DUPUIS et al., art. 29 CP n° 7 ; WEISSENBERGER, art. 29 CP n° 11.

⁷⁸ CASSANI, art. 29 CP n° 17 ; DUPUIS et al., art. 29 CP n° 7 ; WEISSENBERGER, art. 29 CP n° 11.

⁷⁹ Message CP, p. 1820 ; CASSANI, art. 29 CP n° 18 ; WEISSENBERGER, art. 29 CP n° 14.

Troisièmement, l'art. 29 lit. c CP rend possible l'imputation de l'infraction commise à celui qui agit « en qualité de collaborateur d'une personne morale, d'une société ou d'une entreprise en raison individuelle disposant d'un pouvoir de décision indépendant⁸⁰ dans le secteur d'activité dont il est chargé (art. 29 lit. c CP) ».

Enfin, le dernier cas d'imputation envisagé par l'art. 29 CP est celui de la personne qui agit « en qualité de dirigeant effectif qui n'est ni un organe ou un membre d'un organe, ni un associé ou un collaborateur (art. 29 lit. c CP) ». Il s'agit de la personne qui agit à travers un homme de paille, ce dernier étant une personne physique issue d'une des autres catégories prévues (art. 29 lit. a, b et c CP)⁸¹. Il faut cependant que la personne qui agit en tant que dirigeant effectif ait un certain pouvoir et participe aux décisions au plus haut niveau de l'entreprise⁸². L'homme de paille ne peut cependant pas se dégager de toute responsabilité et reste punissable s'il réalise les éléments constitutifs objectifs et subjectifs de l'infraction⁸³.

En relation avec l'art. 166 CP, les personnes particulièrement visées par l'art. 29 CP sont celles qui ont signé les comptes⁸⁴, notamment les membres de la direction d'une association (art. 69 CC) ; l'organe suprême de la fondation (art. 83a CC) ; les associés d'une SNC (art. 535 et 557 CO) ; les associés indéfiniment responsables d'une SEC (art. 599 CO) ; les membres du conseil d'administration (art. 716 CO)⁸⁵ et de la direction (art. 716b CO) d'une SA ; les associés gérants d'une Sàrl (art. 810 CO) ; l'administration d'une coopérative (art. 894 CO)⁸⁶.

⁸⁰ Message CP, p.1820.

⁸¹ Message CP, p. 1820 ; CASSANI, art. 29 CP n° 24 ; WEISSENBERGER, art. 29 CP n° 12.

⁸² CASSANI, art. 29 CP n° 25 ; WEISSENBERGER, art. 29 CP n° 12.

⁸³ ATF 105 IV 106 consid. 2, JdT 1980 IV 127 (rés.) ; arrêt du TF n. p. du 28 novembre 2001 consid. 5.a, SJ 2002 I 129.

⁸⁴ KAUFMANN, p. 150.

⁸⁵ ATF 96 IV 76 consid. 3 ; JdT 1970 IV 139 (trad.).

⁸⁶ JEANNERET / HARI, art. 166 CP n° 13.

E. Concours d'infractions

L'art. 166 CP entre en concours avec de nombreuses dispositions du CP. Tout d'abord, nous allons traiter de la relation entre celui-ci et les art. 163 à 165 CP. Une partie de la doctrine semble admettre un concours idéal entre l'art. 166 CP et ces dispositions. En effet, il est possible de contrevenir aux art. 163 à 165 CP sans réel rapport avec l'infraction à l'art. 166 CP⁸⁷. HURTADO POZO retient que le concours idéal est possible entre ces dispositions. Dans les cas où les art. 166 CP et 163, 164 et/ou 165 CP ne peuvent entrer en concours, il admet la règle de la subsidiarité⁸⁸. La doctrine dominante⁸⁹, quant à elle, envisage différemment la situation, en traitant séparément les art. 163 et 164 CP et l'art. 165 CP. S'agissant du rapport entre les art. 163/164 CP et 166 CP, ce dernier est subsidiaire lorsque tous les éléments constitutifs de ces dispositions sont remplis⁹⁰. Concernant la relation entre les art. 165 et 166 CP, la doctrine dominante retient qu'un concours idéal est possible. Le critère déterminant permettant de distinguer entre violation de l'art. 165 CP et de l'art. 166 CP est le lien de causalité qui doit exister dans le premier cas entre le comportement délictuel et le surendettement ou son insolvabilité. Ce lien n'existe pas dans l'infraction à l'art. 166 CP⁹¹. Un manquement aux obligations imposées par le droit comptable peut être la cause de ce surendettement/insolvabilité. Dans ce cas, l'art. 165 CP absorbe l'art. 166 CP⁹², le comportement délictuel de ce dernier étant contenu dans ce premier. Si la violation de l'obligation de tenir une comptabilité n'est pas la cause du surendettement ou de l'insolvabilité, les art. 165 et 166 CP entrent en concours idéal⁹³.

En ce qui concerne le concours entre les infractions réprimées par les art. 166 CP et 251 CP (faux dans les titres), la doctrine majoritaire admet que l'art. 251 CP absorbe l'art. 166 CP lorsque les éléments constitutifs objectifs

⁸⁷ CORBOZ, *vol. I*, p. 570 n° 14 ; DUPUIS et al., art. 166 CP n° 12 ; HURTADO POZO, *PS*, p. 536 n° 1829 ; JEANNERET / HARI, art. 166 CP n° 35.

⁸⁸ HURTADO POZO, *PS*, p. 536 n° 1829.

⁸⁹ HAGENSTEIN, *BSK*, art. 166 CP n° ; HURTADO POZO, *PS*, p. 536 n°s 1829 s. ; SCHWANDER, p. 5 ; TRECHSEL / OGG, art. 166 CP n° 9 ; VON ARX, p. 98.

⁹⁰ HAGENSTEIN, *BSK*, art. 166 CP n° 52 ; TRECHSEL / OGG, art. 166 CP n° 9.

⁹¹ HAGENSTEIN, *BSK*, art. 166 CP n° 53 ; SCHWANDER, p. 5 ; VON ARX, p. 98.

⁹² HAGENSTEIN, *BSK*, art. 166 CP n° 54 ; SCHWANDER, p. 5 ; VON ARX, p. 98.

⁹³ HAGENSTEIN, *BSK*, art. 166 CP n° 55 ; HURTADO POZO, *PS*, p. 537 n° 1830.

et subjectifs des infractions sont remplis, tout en précisant que les comptes doivent être complets, mais faux⁹⁴.

Dans la continuation de ce point sur les concours, JEANNERET / HARI soulèvent la possibilité d'un concours idéal entre les art.144^{bis} CP et 166 CP, sans vraiment donner d'exemple ni même sourcer cette affirmation⁹⁵.

Pour continuer, la doctrine est divisée quant à la relation entre l'art. 166 CP et l'art. 254 CP (suppression de titres). STIEGER estime que la suppression de titres absorbe la violation de l'obligation de tenir une comptabilité⁹⁶. En revanche, STRATENWERTH / JENNY / BOMMER sont d'avis que la violation de l'obligation de conserver les documents ne constitue pas une suppression de titres⁹⁷. Quant à HAGENSTEIN, elle adopte la position la plus convaincante. En effet, le TF reconnaît la qualité de titres aux livres comptables⁹⁸. Dès lors, dans la situation où un de ces livres est détruit, il est tout à fait concevable que ces deux dispositions entrent en concours idéal⁹⁹.

Finalement, s'agissant du concours entre 166 CP et 325 CP, ce point sera traité plus bas (cf. *infra* III.D)

F. Prescription de l'action pénale

Compte tenu du fait que l'infraction à l'art. 166 CP est passible d'une peine privative de liberté de trois ans au plus ou d'une peine pécuniaire, le délai de prescription est de dix ans (art. 97 al. 1 lit. c). Ce dernier court dès que le comportement délictueux a été commis (art. 98 lit. a CP) ou dès que le dernier acte délictueux a été commis, si l'auteur a violé à plusieurs reprises l'art. 166 CP (art. 98 lit. b CP). Ce délai court indépendamment du fait que la

⁹⁴ CORBOZ, p. 538 n° 12 ; DONATSCH, art. 166 CP n° 3 ; HURTADO POZO, *PS*, p. 537 n° 1830 ; JEANNERET / HARI, art. 166 CP n° 35 ; SCHWANDER, p. 6 ; TRECHSEL / OGG, art. 166 CP n° 9.

⁹⁵ JEANNERET / HARI, art. 166 CP n° 35.

⁹⁶ STIEGER, p. 192 s.

⁹⁷ STRATENWERTH / JENNY / BOMMER, § 24 n° 13.

⁹⁸ ATF 129 IV 130 consid. 2.2., JdT 2005 IV 118 (trad.).

⁹⁹ HAGENSTEIN, *BSK*, art. 166 CP n° 59.

condition objective de punissabilité se soit réalisée¹⁰⁰. Si le comportement de l'auteur consiste en une omission le délai de prescription court « du jour où l'auteur devait agir, ou dès le dernier jour où il lui incombait de le faire¹⁰¹ ». Cela signifie qu'en cas de violation de l'art. 166 CP, le délai commence à courir dès « la veille du jour de l'ouverture de la faillite¹⁰² ».

III. L'inobservation des prescriptions légales sur la comptabilité

Le CP réprime l'inobservation des prescriptions légales sur la comptabilité à l'art. 325 CP, qui a la teneur suivante : « celui qui, intentionnellement ou par négligence, aura contrevenu à l'obligation légale de tenir une comptabilité régulière ; celui qui, intentionnellement ou par négligence, aura contrevenu à l'obligation légale de conserver ses livres, lettres et télégrammes d'affaires ; sera puni d'une amende ». Le bien juridiquement protégé par cette norme est « la correcte application des règles comptables »¹⁰³, ainsi que les intérêts financiers des créanciers, le bon déroulement des procédures de recouvrement de créances et la sauvegarde des preuves en procédure civile¹⁰⁴. De plus, il s'agit d'une infraction de mise en danger abstraite, ne nécessitant donc aucun résultat¹⁰⁵.

A. Eléments constitutifs objectifs

Comme l'art. 166 CP, l'infraction à l'art. 325 CP est un délit propre pur. Seules les personnes qui sont astreintes par le droit privé à tenir une comptabilité (art. 957 CO) ou à conserver des livres (art. 958f CO) peuvent en être auteures¹⁰⁶. Nous renvoyons donc le lecteur aux paragraphes topiques relatifs aux personnes concernées par ces deux obligations (*supra* I/A et I/B). A noter

¹⁰⁰ ATF 112 Ib 225 consid. 3.a, JdT 1987 IV 21 (trad.) ; 101 IV 20 consid. 3.a (n. p. au JdT) ; HAGENSTEIN, *BSK*, art. 166 CP n° 65 ; JEANNERET / HARI, art. 166 CP n° 40.

¹⁰¹ Arrêt du TF n. p. du 26 mai 1983 consid. 6, SJ 1984 169.

¹⁰² JEANNERET / HARI, art. 166 CP n° 40.

¹⁰³ DÉLÈZE, art. 325 CP n° 1 ; NIGGLI / HAGENSTEIN, art. 325 CP n° 7.

¹⁰⁴ Arrêt du TF 6S.132/2000 du 24 août 2000, consid. 2.a.

¹⁰⁵ *Ibidem*.

¹⁰⁶ CORBOZ, *vol. II*, p. 851 n°s 1 ss ; DÉLÈZE, art. 325 CP n°s 4 s. ; NIGGLI / HAGENSTEIN, art. 325 CP n° 10.

que l'art. 29 CP est aussi pertinent dans le cadre d'une infraction à l'art. 325 CP (*supra* II/D).

Concernant le comportement typique, il peut s'agir soit d'une violation de l'obligation de tenir régulièrement une comptabilité (art. 325 al. 1 CP), soit de la violation de l'obligation de conservation des différents livres (art. 325 al. 2 CP). Dans tous les cas, le comportement consiste en une omission¹⁰⁷.

Nous allons commencer par analyser le premier comportement répréhensible, à savoir la violation de l'obligation de tenue régulière de la comptabilité. Comme nous l'avons vu, la tenue de la comptabilité est assortie d'une obligation de conformité à certains principes (*supra* I/A). Ainsi l'infraction est consommée lorsque ces derniers ne sont pas respectés¹⁰⁸. Le critère déterminant qui permet de reconnaître si l'infraction a été commise ou non est le suivant : les états financiers et les différents livres reflètent-ils la situation financière réelle de la personne ? Si la réponse est non, l'infraction est consommée¹⁰⁹. De plus, peu importe la gravité de la violation de l'obligation de tenue régulière des comptes, celle-ci sera toujours constitutive de l'infraction¹¹⁰. Partant, le non-respect du délai d'établissement des états financiers constitue une violation de l'art. 325 al. 1 CP¹¹¹.

Enfin, l'art. 325 al. 2 CP réprime également la violation des prescriptions légales en matière de conservation des documents comptables. Le *dies a quo* de ce délai correspond à la fin de l'exercice comptable (art. 958f CO ; *supra* I/B). Il faut toutefois noter que contrairement à la lettre de l'art. 325 CP, seules les pièces comptables au sens de l'art. 957a al. 3 CO doivent être conservées¹¹².

¹⁰⁷ Arrêt du TF 6S.132/2000 du 24 août 2000, consid. 2.a. ; DUPUIS et al., art. 166 CP n° 2 ; NIGGLI / HAGENSTEIN, art. 325 CP n° 1.

¹⁰⁸ NIGGLI / HAGENSTEIN, art. 325 CP n° 29.

¹⁰⁹ DÉLÈZE, art. 325 CP n° 8 ; NIGGLI / HAGENSTEIN, art. 325 CP n° 18.

¹¹⁰ DÉLÈZE, art. 325 CP n° 8 ; NIGGLI / HAGENSTEIN, art. 325 CP n° 64.

¹¹¹ Arrêt du TF 6S.132/2000 du 24 août 2000, consid. 3.

¹¹² Message CO, p. 1523.

B. Éléments constitutifs subjectifs

Selon le texte de l'art. 325 CP, l'intention (art. 12 al. 2 CP) et la négligence (art. 12 al. 3 CP) sont toutes deux envisageables lors de la commission de l'infraction.

S'agissant de la commission intentionnelle de l'infraction (*supra* II/C), l'intention doit porter sur tous les éléments objectifs de l'infraction. Aucun dessein spécifique n'est requis, comme celui de dissimulation de l'art. 166 CP¹¹³.

Concernant la négligence, elle se définit comme une imprévoyance coupable qui mène à la commission d'une infraction. L'imprévoyance est coupable lorsque « l'auteur n'a pas utilisé des précautions commandées par les circonstances et sa situation personnelle » (art. 12 al. 3 CP). Agit par négligence celui qui :

- ne s'informe pas de manière suffisante sur son obligation de tenir régulièrement sa comptabilité¹¹⁴ ;
- perd des documents comptables¹¹⁵ ;
- lorsqu'il transfère sa comptabilité à un tiers, n'exerce pas une surveillance avec le soin et l'attention requise ou ne transmet pas les documents nécessaires¹¹⁶ ;
- en tant qu'administrateur unique d'une SA, ne se rend pas compte qu'une voiture inscrite à l'actif du bilan n'appartient pas à la société¹¹⁷.

¹¹³ DÉLÈZE, art. 325 CP n° 14 ; NIGGLI / HAGENSTEIN, art. 325 CP n° 69 ; TRECHSEL / OGG, art. 325 CP n° 3.

¹¹⁴ ATF 96 IV 77, JdT 1970 IV 139 (trad.) ; DÉLÈZE, art. 325 CP n° 15.

¹¹⁵ DÉLÈZE, art. 325 CP n° 15 ; DUPUIS et al., art. 325 CP n° 8.

¹¹⁶ Arrêt du TF 6B_188/2007 du 15 août 2007 consid. 8.3.

¹¹⁷ KGer GR SB-08-13 du 26 juin 2006 consid. 5.b.

C. Concours d'infractions

Nous allons maintenant nous intéresser aux relations entre l'art. 325 CP et d'autres normes pénales.

Premièrement, et avant tout, il s'agit d'analyser la situation entre l'art. 166 CP et l'art. 325 CP. Ces deux dispositions ont le même but, faire respecter les obligations imposées par le droit comptable¹¹⁸. Cependant, contrairement à l'art. 166 CP, l'art. 325 CP réprime seulement l'inobservation de ces prescriptions. Il n'exige aucune conséquence ni de condition objective de punissabilité, *a contrario* de ce qui vaut pour l'art. 166 CP¹¹⁹. De ce fait, cette dernière disposition prime l'art. 325 CP lorsque les conditions posées sont remplies (conours imparfait). A défaut de l'accomplissement de ces conditions, l'art. 325 CP s'appliquera. Il s'agit donc d'une infraction subsidiaire¹²⁰.

Deuxièmement, en ce qui concerne l'art. 251 CP, si l'auteur a intentionnellement falsifié des documents comptables (qui ont valeur de titres¹²¹) et qu'aucune autre norme comptable n'est violée, l'art. 251 CP absorbera l'art. 325 CP. Dans le cas où les comptes sont intentionnellement falsifiés et que d'autres normes comptables sont violées, un concours idéal entre l'art. 251 CP et l'art. 325 CP est envisageable¹²².

Troisièmement, si, en violation de l'art. 325 al. 2 CP, une personne détruit des documents comptables (qui ont valeur de titres¹²³) et que les éléments

¹¹⁸ CORBOZ, *vol. I*, p. 538 n° 13.

¹¹⁹ DUPUIS et al., art. 166 CP n° 13 ; HAGENSTEIN, *BSK*, art. 166 CP n° 60 ; HURTADO POZO, *PS*, p. 537 n° 1830 ; JEANNERET / HARI, art. 166 CP n° 36 ; TRECHSEL / OGG, art. 325 CP n° 5.

¹²⁰ Arrêt du TF 6S.242/2001 du 10 avril 2002 consid. 4.b ; 6S.132/2000 du 24 août 2000 consid. 2.a ; CORBOZ, *vol. I*, p. 538 s. n° 13 ; DÉLÈZE, art. 325 CP n° 17 ; HAGENSTEIN, *BSK*, art. 166 CP n° 60 s. ; JEANNERET / HARI, art. 166 CP n° 36 ; NIGGLI / HAGENSTEIN, art. 325 CP n° 77 s. ; TRECHSEL / OGG, art. 325 CP n° 5.

¹²¹ ATF 129 IV 130 consid. 2.2, JdT 2005 IV 118.

¹²² CORBOZ, *vol. II*, p. 852 n° 7 ; NIGGLI / HAGENSTEIN, art. 325 CP n° 79 ; STIEGER, p. 191 s. ; TRECHSEL / OGG, art. 325 CP n° 5.

¹²³ ATF 129 IV 130 consid. 2.2, JdT 2005 IV 118.

constitutifs de l'art. 254 CP sont remplis, cette dernière disposition absorbe alors la première¹²⁴.

Finalement, l'art. 325 CP cède le pas aux règles spéciales sur les banques (LB), sur les assurances (LSA) et sur les fonds d'investissement (LPCC). Ces différentes dispositions s'appliquent à titre de *leges specialis*¹²⁵.

D. Prescription de l'action pénale

Comme l'infraction à l'art. 325 CP est passible d'une amende, il s'agit d'une contravention (art. 103 CP). Le délai de prescription de l'action pénale est de trois ans (art. 109 CP). L'infraction à l'art. 325 CP étant exclusivement d'omission¹²⁶, le délai court du jour où l'auteur aurait dû agir ou à celui où l'obligation selon laquelle il aurait dû agir prend fin¹²⁷. S'agissant de l'obligation de conserver ses livres après la suspension de la faillite faute d'actifs, le TF a retenu que le délai de prescription courrait dès le moment où l'auteur s'est dessaisi de ses livres, moment à partir duquel il n'était plus en mesure de les conserver¹²⁸.

IV. Points communs et différences entre les art. 166 et 325 CP

Pour commencer ce chapitre sur les points communs et les différences entre les art. 166 et 325 CP, nous allons nous intéresser à l'auteur de l'infraction. Dans ces deux dispositions, l'auteur doit avoir l'obligation légale de tenir régulièrement une comptabilité ou de conserver des livres¹²⁹. Cependant,

¹²⁴ DÉLÈZE, art. 325 CP n° 18 ; DUPUIS et al., art. 325 CP n° 10 ; NIGGLI / HAGENSTEIN, art. 325 CP n° 80 ; TRECHSEL / Ogg art. 325 CP n° 5.

¹²⁵ DUPUIS et al., art. 325 CP n° 11 ; NIGGLI / HAGENSTEIN, art. 325 CP n° 81 ; TRECHSEL / OGG, art. 166 CP n° 5.

¹²⁶ Arrêt du TF 6S.132/2000 du 24 août 2000, consid. 2.a. ; DUPUIS et al., art. 166 CP n° 2 ; NIGGLI / HAGENSTEIN, art. 325 CP n° 1.

¹²⁷ Arrêt du TF 6B_51/2007 du 3 septembre 2007 consid. 4.2 ; 6S.132/2000 du 24 août 2000 consid. 2.b.

¹²⁸ ATF 131 IV 56 consid. 1.4.3, JdT 2007 IV 15 (trad.).

¹²⁹ DEL BOCA, p. 118 ; DUPUIS et al., art. 166 CP n° 1, art. 325 CP n° 4 ; HAGENSTEIN, BSK, art. 166 CP n° 3 ; NIGGLI / HAGENSTEIN, art. 325 CP n° 10.

l'art. 166 CP pose une exigence supplémentaire : l'auteur de l'infraction doit être un débiteur¹³⁰.

S'agissant des conditions objectives de punissabilité, seul l'art. 166 CP en contient une dans son énoncé de fait légal¹³¹. Cette disposition exige que l'auteur de l'infraction ait été déclaré en faillite ou qu'il se soit vu dresser à son encontre un acte de défaut de biens en vertu d'une saisie pratiquée sur la base de l'art. 43 LP. En effet, la norme se trouve dans le titre marginal concernant les crimes et délits dans la faillite et la procédure pour dettes¹³², au contraire de ce qui vaut pour l'art. 325 CP, qui se trouve d'un point de vue systématique au Titre 20 du CP, « contraventions à des dispositions du droit fédéral ».

Concernant les éléments subjectifs de l'infraction, l'art. 166 CP ne réprime que l'infraction commise de manière intentionnelle, *a contrario* de ce qui vaut pour l'art. 325 CP. Le TF a d'ailleurs relevé cette distinction : « [l'art. 166 CP] ne frappe de peine que l'infraction intentionnelle. [...] Celui qui, tout en le sachant et voulant, contrevient à l'obligation légale de tenir une comptabilité régulière, sans avoir par-là l'intention de dissimuler sa situation, se rend uniquement coupable de la contravention de l'art. 325 CP¹³³ ». Cette conception, à savoir que l'auteur doit avoir eu un dessein de dissimulation, n'est plus d'actualité. La jurisprudence et la doctrine retiennent aujourd'hui que l'auteur doit accepter la conséquence de la violation de l'obligation de tenir une comptabilité, à savoir l'impossibilité d'établir la situation financière réelle, mais le dessein de dissimulation ne doit pas être son objectif¹³⁴.

Finalement, comme le relève très justement DEL BOCA, ce qui vient d'être dit nous montre que les conditions, aussi bien objectives que subjectives, posées par l'art. 166 CP en réduisent grandement son champ d'application,

¹³⁰ DUPUIS et al., art. 166 CP n° 1 ; HAGENSTEIN, *BSK*, art. 166 CP n° 3 ; HURTADO POZO, *PS*, p. 534 n° 1818.

¹³¹ ATF 72 IV 17, JdT 1946 IV 119 (trad.).

¹³² DEL BOCA, p. 118.

¹³³ ATF 72 IV 17, JdT 1946 IV 119 (trad.) ; DEL BOCA, p. 120.

¹³⁴ ATF 117 IV 163 consid. 2.b), JdT 1993 IV 107 (trad.) ; 117 IV 449 consid. 5.b), JdT 1993 IV 108 (trad.) ; JEANNERET / HARI, art. 166 CP n° 28 ; DUPUIS et al., art. 166 CP n° 10 ; HAGENSTEIN, *BSK*, art. 166 CP n° 40.

contrairement à l'art. 325 CP qui a un champ d'application très étendu¹³⁵, et ce encore plus depuis l'entrée en vigueur de la révision du droit comptable en 2013, qui a étendu l'obligation de tenir une comptabilité.

V. Opinion personnelle

A mon sens, la formulation des art. 166 et 325 CP est assez habile : en utilisant « l'obligation légale de tenir régulièrement ou de conserver ses livres de comptabilité », le législateur permet au droit pénal de s'adapter à d'éventuelles modifications ou évolutions de normes de droit comptable ou de droit commercial sans devoir procéder à une modification du texte des dispositions étudiées.

Cependant, le délai de prescription de ces deux infractions est extrêmement court. De ce fait, dans des affaires de droit économiques, qui sont généralement très difficiles et volumineuses, où la durée de l'instruction est longue, la prescription a de fortes chances d'être acquise lorsque le tribunal de première instance rend son jugement. L'importance pratique de ces deux dispositions en est donc amoindrie.

VI. Conclusion

Comme nous l'a montré ce travail, l'étude des normes de droit comptable et de droit commercial est nécessaire afin d'appréhender l'analyse des art. 166 et 325 CP. De plus, ces deux normes sont très complémentaires quant à leur *ratio legis*. En effet, la protection qu'elles apportent garantit la sécurité de tous les biens juridiques en jeu, à savoir la garantie des prétentions des créanciers, l'apport de preuves dans la procédure de faillite ou tout simplement la sauvegarde de la bonne application des normes comptables.

L'étude de ces deux dispositions nous a montré que leur champ d'application est restreint, soit par les éléments constitutifs, soit par le délai de prescription relativement court. La jurisprudence au sujet de ces deux dispositions n'est donc pas monnaie courante. De ce fait, la doctrine a énormément

¹³⁵ DEL BOCA, p. 121.

d'importance car les tribunaux n'ont que peu d'occasions de se prononcer sur certains aspects de ces infractions. Tel est notamment le cas en matière de concours d'infractions, où la grande majorité des développements exposés dans ce travail sont tirés de la doctrine et non de la jurisprudence.

Fribourg, le 5 novembre 2020

Adrien MORABIA