

ENTRAVE A L'EXERCICE DES FONCTIONS DE COMMISSAIRE AUX COMPTES

Art. L. 820-4, 2° C. com. - Propos inadaptés et menaçants envers le commissaire aux comptes - Désignation d'un deuxième commissaire aux comptes - Appel à la démission - Obstacle aux vérifications ou contrôles du commissaire aux comptes (oui) - Recevabilité de sa constitution de partie civile - Condamnations du dirigeant

Le délit prévu et réprimé par l'article L. 820-4 C. com. est constitué dès que sont mises en œuvre des mesures tendant à faire échec ou à altérer l'accomplissement de sa mission par le commissaire aux comptes, et ce par quelque moyen que ce soit.

Il n'est pas nécessaire que ces manœuvres présentent un caractère particulier et il est admis que le délit est constitué par un comportement qui, sans rendre le contrôle impossible, se contente seulement de le rendre plus difficile.

Trib. judic. Nanterre (Ch. cor.) 27 janv. 2022, note Ph. Merle

(...) L'obstacle aux vérifications ou contrôle du commissaire aux comptes reproché à M. N

Aux termes de l'article L. 820-4, 2° du code de commerce, constitue le délit d'entrave le fait pour : « les dirigeants d'une personne morale ou toute personne ou entité au service d'une personne ou entité tenue d'avoir un commissaire aux comptes, de mettre obstacle aux vérifications ou contrôles des commissaires aux comptes ou des experts nommés en exécution des articles L. 223-37 et L. 225-231, ou de leur refuser la communication sur place de toutes les pièces utiles à l'exercice de leur mission, notamment, de tous contrats, livres, documents, livres comptables, registres de procès-verbaux. »

Le code de commerce énonce expressément : « A toute époque de l'année, les commissaires aux comptes, ensemble ou séparément, opèrent toutes vérifications et tous contrôles qu'ils jugent opportuns, et peuvent se faire communiquer sur place toutes les pièces qu'ils estiment utiles à l'exercice de leur mission, et notamment tous contrats, livres, documents comptables et registres de procès-verbaux » (article L. 823- 13 du code de commerce).

En l'espèce, il est reproché à M. N : « d'avoir à Y, en 2015 jusqu'en 2016, en étant président de la société anonyme sportive professionnelle X-Y, mis obstacle aux vérifications ou contrôles des commissaires aux comptes, en l'espèce de M. Z, notamment par les actes d'intimidation et pressions exercées ou refusé la communication sur place de toutes pièces utiles à l'exercice de leur mission, notamment tous contrats, livres, documents comptables et registres de procès-verbaux. »

S'agissant de l'obstacle aux vérifications, il est constant que le délit est constitué dès lors que, par une attitude délibérée, les dirigeants de l'entreprise s'appliquent à rendre plus difficile l'exercice des contrôles.

Il résulte d'une jurisprudence constante que le délit prévu et réprimé par l'article L. 820-4 du code de commerce est constitué dès que sont mises en œuvre des mesures tendant à faire échec ou à altérer l'accomplissement de sa mission par le commissaire aux comptes, et ce par quelque moyen que ce soit (Cass. crim. 11 mai 1981, D. 1982, p.653).

Il n'est pas nécessaire que ces manœuvres présentent un caractère particulier et il est admis que le délit est constitué par un comportement qui, sans rendre le contrôle impossible, se contente seulement de le rendre plus difficile.

Quant à l'élément moral, le délit d'entrave aux fonctions du commissaire aux comptes est punissable dès lors que son auteur a consciemment cherché à entraver l'exécution de la mission du commissaire aux comptes ou a intentionnellement refusé de communiquer les documents nécessaires à leur contrôle.

En l'espèce, il ressort des éléments de la procédure et des débats que :

L'audit des comptes clos au 30/06/2015 de la SASP X-Y a conduit le cabinet A à identifier de nombreuses irrégularités et incertitudes qui s'opposaient à la certification des comptes et qui faisaient courir une menace sur les perspectives de continuité de l'exploitation. Monsieur Z rendait compte de ces constats au directoire dans un rapport du 12 novembre 2015 et invitait le directoire à apporter des réponses aux points soulevés.

A la suite de son refus de certification, M. Z a exposé avoir subi des pressions. Ces échanges étaient aussitôt portés à la connaissance du parquet de Nanterre par Monsieur Z dans ses deux courriers de signalement au parquet.

Il a expliqué que les tensions entre lui et Monsieur N se sont exacerbées tout au long du processus d'audit des comptes clos au 30 juin 2015 et que ce climat délétère l'avait contraint à s'abstenir de paraître aux réunions d'assemblée générale « *pour éviter de se faire harceler* ».

Ainsi, le 3 mai 2016, le directoire informait M. Z de la nomination d'un co-commissaire aux comptes. Le 13 mai 2016, Monsieur N a adressé à Monsieur Z une « *lettre ouverte* » par courrier recommandé cosigné par Monsieur B (président du conseil de surveillance) où il écrivait :

« *En refusant de certifier notre bilan qui donne une image fidèle de la situation financière et du résultat de la société au 30/06/2015, c'est vous et vous seul qui par votre décision de refus de certification conduisez directement le Club X-Y à la faillite.*

« *On ne tue pas une entreprise par incompétence, couardise ou malveillance, tel que vous venez de le faire.*

« *Soyez en certain votre comportement professionnel dans la conduite de ce dossier ne vous honore pas et porte atteinte à l'image de l'ensemble de votre profession.*

« *Nous assumons avec force, l'ensemble de nos écrits ci-dessus, avec toutes pièces et nombreux témoignages en justice à l'appui pour des suites judiciaires nombreuses qui ne manqueront assurément pas.* »

Le 7 juin 2016, M. N écrivait à M. Z le mail suivant :

« *Monsieur, je ne sais même pas encore comment vous faites moralement pour vous adresser à notre société ! Vous avez été tout le long de cette saison sportive une personne qui n'a fait que me dénigrer et dévaloriser notre société ! Je ne souhaite plus avoir aucun contact avec vous ! Adressez-vous au secrétariat du Club qui vous transmettra tous les documents souhaités. Ne vous inquiétez pas nous nous retrouverons devant les tribunaux compétents le moment venu !* »

Dans un autre mail du même jour, il écrivait : « *Ne souhaitant plus avoir aucune relation avec vous, je vous prie de bien vouloir vous adresser à votre confrère co-commissaire aux comptes qui sera nommé lors de l'Assemblée Générale du 10 juin 2016 afin d'obtenir toutes les pièces que vous souhaitez* ».

Le 28 juin 2016, M. N et M. B écrivaient à M. Z :

« *Nous sommes en total désaccord sur de nombreux points, de fond comme de forme. L'article 19 de votre code de déontologie vous offre la possibilité de démissionner. Parmi les motifs, évoqués figure celui de « difficultés rencontrées dans l'accomplissement de la mission, lorsqu'il n'est pas possible d'y remédier ». Nous avons d'ores et déjà procédé à la nomination d'un second commissaire aux comptes. Dans ce contexte, nous vous demandons de bien vouloir démissionner de votre mandat* ».

En revanche, certains témoins (Mme N, M, S) ne font pas état de pressions exercées sur le commissaire aux comptes malgré une situation compliquée après son refus de certification des comptes.

Ainsi, il ressort des éléments et des débats que M. N a eu des propos inadaptés et menaçants envers le commissaire aux comptes, a confirmé ne plus avoir voulu avoir d'échanges avec lui et avoir souhaité qu'il parte et avait à cet effet choisi de désigner un deuxième commissaire aux comptes. Bien qu'il ait fait état d'un relationnel difficile entre eux et d'une situation compliquée du fait de la non-certification des comptes, le tribunal a considéré que ces agissements s'analysaient en des actes ayant fait obstacle aux vérifications ou contrôles du commissaire aux comptes, M. Z.

En conséquence, l'infraction d'OBSTACLE AUX VERIFICATIONS OU CONTROLE DE COMMISSAIRE AUX COMPTES PAR DIRIGEANT DE PERSONNE MORALE est caractérisée et M. N en sera déclaré coupable.

(...) ACTION CIVILE

Monsieur Z et le cabinet AS se sont constitués partie civile et Me B a déposé en leur nom des conclusions écrites visées à l'audience du 27 janvier 2022.

Leur constitution est régulière en la forme et recevable.

Le cabinet AS et M. Z ont demandé à l'encontre de M. N les sommes suivantes au titre de la réparation de leur préjudice :

- la somme de 25 281 € TTC au titre de son préjudice financier au titre de la perte d'une chance de mener à terme son mandat, à verser au cabinet AS ;
- la somme de 5.000 € au titre des diligences complémentaires rendues nécessaires par l'entrave de Monsieur N. à l'exercice des fonctions du commissaire aux comptes, à verser au cabinet AS ;
- la somme de 5.000 € au titre de leur préjudice moral et d'image à verser à Monsieur Z et au cabinet AS ;
- la somme de 5.000 € à verser à Monsieur Z au titre des dispositions de l'article 475-1 du code de procédure pénale ;
- la somme de 5.000 € à verser au cabinet AS au titre des dispositions de l'article 475-1 du code de procédure pénale...

.... Le tribunal reçoit la constitution de partie civile de Monsieur Z et du cabinet AS.

Le tribunal constate que le préjudice allégué par Monsieur Z et le cabinet AS résultait directement des faits d' OBSTACLE AUX VERIFICATIONS OU CONTROLE DE COMMISSAIRE AUX COMPTES PAR DIRIGEANT DE PERSONNE MORALE dont le prévenu a été déclaré coupable.

Au regard des éléments du dossier et des débats, il convient de condamner M. N. à payer :

au cabinet AS :

- la somme de 25 281 € TTC au titre de son préjudice financier au titre de la perte d'une chance de mener à terme son mandat ;
- la somme de 2.000 € au titre des diligences complémentaires rendues nécessaires par l'entrave de Monsieur N. à l'exercice des fonctions du commissaire aux comptes ;
- la somme de 2 500 € au titre des dispositions de l'article 475-1 du code de procédure pénale.

à M. Z :

- la somme de 5.000 € au titre de leur préjudice moral et d'image à verser à Monsieur Z et au cabinet AS ;
- la somme de 2 500 € au titre des dispositions de l'article 475-1 du code de procédure pénale.

Note - Ce jugement du tribunal correctionnel de Nanterre a été rendu à la suite des importantes difficultés financières rencontrées par un club sportif de grand renom de la région parisienne. La société anonyme sportive professionnelle ("SASP") qui anime le club exerçait, au moment de la prévention, sous forme de structure duale, avec directoire et conseil de surveillance. Selon le commissaire aux comptes de la SASP, cette dernière était, en dépit des importantes subventions publiques qui lui étaient versées chaque année, en butte à de graves difficultés apparues en 2008 et accentuées à partir de 2013.

A la clôture de l'exercice comptable au 30 juin 2015, le club, dont les capitaux propres étaient très largement négatifs, accusait des pertes s'élevant à 343 000 euros, le déficit de trésorerie avoisinant 686 000 euros.

Constatant d'importantes irrégularités, le commissaire aux comptes, M. Z, avait refusé la certification des comptes et déclenché une procédure d'alerte le 1er décembre 2015. Quelques jours plus tard, il signalait dans un courrier adressé au parquet de Nanterre de nombreuses irrégularités, inexactitudes et omissions entachant la comptabilité de la société.

L'assemblée générale de la société, réunie le 21 décembre suivant refusait d'approuver les comptes. C'est à partir de ce moment que l'auditeur soutient avoir fait l'objet de multiples pressions et d'actes d'intimidation de la part de la direction du club.

Il déclenchait ensuite la phase 2 de la procédure d'alerte. En juin 2016, la direction du club décidait de nommer un deuxième commissaire aux comptes. Considérant cette nomination comme une marque de défiance à son égard, M. Z démissionnait de son mandat le 30 juin 2016 et portait plainte pour entrave à ses fonctions.

Par le jugement rapporté, le tribunal correctionnel condamne le président du directoire pour présentation de comptes annuels inexacts, recel et obstacle aux vérifications ou contrôle de commissaire aux comptes.

Les peines prononcées à l'encontre du président sont un emprisonnement de douze mois avec sursis, assorti des mesures de contrôle prévues à l'article 132-44 du code pénal et une amende de 30 000 euros.

Ce jugement n'étant pas définitif, nous nous bornerons à quelques observations relatives à la condamnation pour entrave.

La définition que donne du délit l'article L. 820-4, 2° du code de commerce est assez générale. Elle sanctionne le fait : « *de mettre obstacle aux vérifications ou contrôles des commissaires aux comptes* » ou « *de leur refuser la communication sur place de toutes les pièces utiles à l'exercice de leur mission et, notamment, de tous contrats, livres, documents comptables et registres de procès-verbaux* ». En l'espèce, les événements ayant fait obstacle à la mission du commissaire aux comptes étaient, selon M.Z, nombreux : pressions afin qu'il revienne sur son refus de certification, nombreux documents nécessaires à la certification non communiqués, absence de convocation au conseil de surveillance, fourniture de documents falsifiés, menace de plainte à son encontre s'il persistait dans son refus de certification, lettre cosignée par les présidents du directoire et du conseil de surveillance l'accusant « *d'incompétence* », de « *couardise* », de « *malveillance* », le tenant pour responsable de la « *faillite* » de la société (sic), dont il aurait à assumer « *toutes les conséquences civiles et pénales* ». Le catalogue des obstacles dressé par le plaignant est impressionnant. Le tribunal retient, en s'en tenant à la lettre du texte de l'article L. 820-4, 2° C. com., qu'il y a eu refus de communication sur place de toutes pièces utiles à l'exercice de la mission, mais en allant également au-delà retient qu'il y a eu des actes d'intimidation et des pressions exercées. Certains feront peut-être valoir que la décision ne respecte pas le principe de légalité des délits et des peines et que la loi pénale n'est pas interprétée strictement, comme elle devrait l'être. Mais la Cour de cassation a déjà eu l'occasion d'adopter une conception large des éléments constitutifs de cette infraction¹. Et, en l'espèce, il était possible au tribunal, compte tenu des nombreux éléments avancés par le commissaire aux comptes, en particulier les actes d'intimidation et les pressions dont il avait été victime, qu'il avait été mis « *obstacle aux vérifications ou contrôles* ». Comme l'indiquent les juges, le délit est constitué dès lors que « *les dirigeants de l'entreprise s'appliquent à rendre plus difficile l'exercice des contrôles* ».

La preuve de l'élément intentionnel ne faisait pas difficulté puisqu'il n'était pas douteux que le président du directoire avait « *consciemment cherché à entraver l'exécution de la mission du commissaire aux comptes ou intentionnellement refusé de communiquer les documents nécessaires à leur contrôle* ».

L'attention doit être également attirée sur les sanctions infligées par le tribunal à l'auteur de l'entrave à la suite de la constitution de partie civile du commissaire aux comptes et de son cabinet. Ce dernier obtient 25 281 euros au titre de son préjudice financier pour la perte de chance d'avoir pu mener à terme

¹ V. Crim. 11 mai 1981, D. 1982, p. 653, note critique B. Bouloc ; dans le même sens, Rennes 30 sept. 1974, Rev. Sociétés 1976, p. 521, note critique P. Mabilat. Cette jurisprudence a fait application de l'article 458 de la loi du 24 juillet 1966, qui a été pratiquement repris par l'actuel article L. 820-4, 2° C. com.

son mandat ; 2 000 euros pour ses diligences complémentaires rendues nécessaires par l'entrave et 2 500 euros au titre de l'article 475-1 du code de procédure pénale, qui est l'équivalent de l'article 700 CPC pour la procédure civile. On retiendra également qu'une somme de 5 000 euros est attribuée au cabinet et au commissaire aux comptes signataire pour leur préjudice moral et d'image².

**Philippe Merle,
Professeur émérite de l'Université Paris II
(Panthéon-Assas)**

² Déjà dans le même sens, sur les réparations accordées, Paris (pôle 1, ch. 3) 26 mai 2021. (*Bull CNCC* n° 202, juin-juillet 2021).