

RESPONSABILITE CIVILE

Détournements par une comptable salariée - Prescription partielle - Fraude sophistiquée - Défaillance du contrôle interne - Faute de la société contrôlée - Absence de faute du commissaire aux comptes.

« (...) le seul fait de ne pas avoir circularisé le compte fournisseur G., qui ne présentait aucune particularité de nature à attirer l'attention du commissaire aux comptes et dont les montants annuels reflétant les échanges financiers entre les deux entités n'étaient pas significatifs (< 1 % du chiffre d'affaires) n'est pas une faute de nature à caractériser une dissimulation du commissaire aux comptes, ce qui explique pourquoi le commissaire aux comptes n'a pas davantage vérifié l'affirmation de la comptable selon laquelle la société G. était une société du groupe préférant concentrer leurs investigations détaillées sur d'autres comptes aux montants significatifs. Il convient de rappeler que la société G. était un fournisseur parmi 450 comptes fournisseurs.

Il ne peut davantage leur être reproché à faute, valant dissimulation caractérisée, le fait de ne pas avoir évoqué les dires de la comptable sur la société G. aux dirigeants alors que cette dernière choisie par les mêmes dirigeants avait toute leur confiance depuis des années et que rien ne permettait de la suspecter de mensonges et de détournements de fonds de la société ».

(Toulouse, 2^{ème} Ch., 12 janvier 2022), note Ph. Merle

(...) Exposé des faits et procédure :

La SAS M. dont le siège social est à Toulouse, (...) est une société familiale dirigée par les consorts X. et les consorts Y., par le biais de leurs sociétés holding respectives, les sociétés S. et T., et qui a pour activité le commerce de gros et plus spécialement de produits de peinture et de revêtements vendus principalement à des professionnels.

Cette société a embauché à compter du 29 janvier 2002 en qualité de comptable Madame R., laquelle était en charge d'enregistrer comptablement les espèces et chèques des quatre caisses de la société M., avant de les remettre, suivant bordereaux, à l'un des quatre membres de la direction, à charge pour ce dernier de les déposer à la Banque Z.

Jusqu'au 31 décembre 2011, la société M. avait pour expert-comptable la société B., puis à compter de cette date, la société B. Audit, aux droits de laquelle vient désormais la SARL D. La société E., et notamment F., associé signataire des rapports de contrôle, se voyaient confier la mission de commissaire aux comptes.

A l'occasion d'un arrêt maladie de Mme R. à compter du 7 août 2013, la société M. a fait appel à une remplaçante ; cette dernière a relevé des incohérences entre les écritures comptables saisies et les opérations réelles, les remises d'espèces saisies en comptabilité par Mme R. ne correspondant pas aux fonds effectivement déposés sur le compte bancaire de la société M. Des écritures de paiement fictifs, s'agissant d'avoirs clients ou de fausses factures créées au profit d'un fournisseur, la société G., avaient permis de neutraliser ces détournements et de présenter des soldes comptables dépourvus d'anomalies manifestes.

Suivant lettre de mission du 30 septembre 2013, la société H., expert-comptable de la société M., a, après reconstitution de la comptabilité, estimé à la somme de 490 575 euros le montant des écarts de caisses sur la période de 2003 à 2013.

Par lettre datée du 17 octobre 2013, Mme R. a été licenciée pour faute grave, licenciement qu'elle a contesté devant le conseil des prud'hommes.

Le 4 mars 2014, la société M. a formé une demande reconventionnelle devant le conseil des prud'hommes de Toulouse, saisi par Mme R., afin que cette juridiction condamne Mme R. au paiement des sommes détournées, soit la somme de 490 595 euros.

Le 24 février 2014, la société M. a porté plainte auprès de M. le procureur de la République de Toulouse pour dénoncer ces faits.

Par exploits en date des 14 et 15 mai 2014, la société M. a régulièrement fait assigner la société E. et F., la société D., venant aux droits du cabinet Michel H., et la société B. devant le tribunal de grande instance de Toulouse, aux fins d'obtenir l'indemnisation de ses préjudices.

Par ordonnance en date du 15 janvier 2015, le juge de la mise en état a ordonné le sursis à statuer dans l'attente du prononcé d'une décision définitive rendue à l'égard de Mme R. tant en matière prud'homale que sur l'enquête pénale diligentée dans le cadre des détournements, ou à tout le moins, jusqu'à l'issue de l'enquête de la brigade des affaires financières, dans l'hypothèse où l'action publique ne serait pas engagée.

Devant le conseil des prud'hommes, lequel avait ordonné le sursis à statuer, l'instance introduite par Mme R. a été radiée le 25 novembre 2015, en l'absence de toute conclusion de la demanderesse.

Par jugement en date du 9 octobre 2017, le tribunal correctionnel de Toulouse a condamné Mme R. des chefs d'abus de confiance et de faux, à une peine d'emprisonnement délictuel de 18 mois avec sursis ainsi qu'à une interdiction d'exercer l'activité de comptable pendant 5 ans, outre au paiement à la société M. régulièrement constituée partie civile, de la somme de 26 945 euros à titre de dommages et intérêts correspondant aux versements d'espèces effectués sur son compte bancaire personnel sur la période du 1er janvier 2011 au 31 août 2013 pour la somme de 17 945 euros, et à 9 000 euros correspondant à deux versements en espèces effectués en 2009 au profit de son cuisiniste.

La société M. a interjeté appel de cette condamnation sur les intérêts civils.

Le 8 juin 2020, la cour d'appel de Toulouse a infirmé le jugement correctionnel en ce qu'il avait condamné la prévenue à payer la seule somme de 26 945 euros et l'a condamnée à payer le montant des détournements, soit la somme de 490 575 euros. Les dispositions pénales de ce jugement sont quant à elles devenues définitives.

Devant le juge civil, le 13 juin 2018, la société M. a régularisé des conclusions aux fins de reprise d'instance. La société M. a demandé au tribunal de condamner *in solidum* la SARL E. et F. en qualité de commissaire aux comptes, la SARL D. et la SA B. en qualité d'expert-comptable, à lui payer la somme de 495 507 euros, sauf à réduire les sommes éventuellement récupérées à l'encontre de Mme R.

Par jugement en date du 25 juillet 2019, le tribunal de grande instance de Toulouse a :

- déclaré la SAS M., agissant poursuite et diligence de son président la SAS S., irrecevable en ses demandes en indemnisation relatives aux détournements opérés durant les exercices antérieurs à l'exercice 2010
- débouté la SAS M., agissant poursuite et diligence de son président la SAS S. de son action en responsabilité formée à l'encontre de la société E. et de F., de la société B., de la SARL D. venant aux droits du cabinet Michel H.
- condamné la SAS M., agissant poursuite et diligence de son président la SAS S. aux dépens de l'instance et autorisé Me O. et Me U. à recouvrer directement contre la partie condamnée ceux des dépens dont ils auraient fait l'avance sans avoir reçu provision
- condamné la SAS M, agissant poursuite et diligence de son président la SAS S. à payer à la société E. et de F. la somme de 3 000 euros, à la société B., la somme de 3 000 euros et à la SARL D. venant aux droits du cabinet Michel H., la somme de 3 000 euros, au titre de l'article 700 du code de procédure civile
- rejeté le surplus des demandes, fins et prétentions des parties.

Par déclaration en date du 18 septembre 2019, la société M. a relevé appel du jugement (...). La clôture est intervenue le 20 septembre 2021 (...).

Motifs de la décision :

- Sur la recevabilité des demandes de la société M. :

Le tribunal a retenu la prescription triennale de l'action concernant les demandes formées contre les commissaires aux comptes pour l'exercice clos au 14 mai 2011 et pour les exercices antérieurs à l'exercice 2010 au visa des dispositions combinées des articles L. 822-18 et L. 225-254 du code de commerce alors que l'assignation initiale a été délivrée le 14 mai 2014.

En cause d'appel, la SAS M. dénonce le fait que, dans le dispositif du jugement, l'irrecevabilité a été étendue aux experts comptables alors que le tribunal n'a motivé sa décision sur l'acquisition de la prescription qu'à l'égard des commissaires aux comptes.

Par ailleurs, elle reprend son argumentation selon laquelle le commissaire aux comptes a dissimulé l'irrégularité dénoncée concernant le compte fournisseur G. qui avait permis d'opérer les détournements effectués par Mme R. en suivant le refus de cette dernière de circulariser le compte G. sans réserve et sans vérification auprès des dirigeants. Enfin elle y voit un aveu judiciaire de dissimulation du commissaire aux comptes pour la société E. et Monsieur F.

Les commissaires aux comptes rappellent que le point de départ du délai de prescription concernant l'engagement de leur responsabilité est la date du rapport de certification des comptes litigieux et non la découverte d'une éventuelle faute, notamment par la révélation de ses conséquences, sauf l'hypothèse d'une dissimulation par le commissaire aux comptes des irrégularités ou anomalies affectant les comptes sociaux non portées à la connaissance des dirigeants de la société qui permet de repousser le point de départ de la prescription au jour de la révélation du fait dommageable. Ils contestent en l'espèce toute volonté de cacher des faits dont ils auraient eu connaissance par la certification des comptes sociaux et rappellent que la dissimulation ne peut être implicite et que le seul manque de diligence ayant empêché la découverte d'une fraude ne peut la caractériser.

Ils affirment que la société G. n'a pas été circularisée en raison du mensonge de la comptable qui l'a fait passer pour une société du groupe, rendant toute circularisation inopérante sur ce compte. Par ailleurs, le fait de ne pas avoir informé les dirigeants de la société cliente de tous les échanges du commissaire aux comptes avec la comptable n'est pas une faute ni un manque de diligence du commissaire aux comptes ni davantage un aveu judiciaire et encore moins la preuve d'une quelconque complicité des commissaires aux comptes qui n'est pas alléguée.

Après examen des pièces soumises à son appréciation, la cour adopte les motifs précis et pertinents du tribunal qui a fait une exacte appréciation des faits de la cause et du droit des parties. Il convient en conséquence de confirmer la décision déferée en ce qu'elle a dit l'action de la société M. prescrite à l'égard des commissaires aux comptes pour les exercices antérieurs à ceux clos à compter du 14 mai 2011.

En effet, le seul fait de ne pas avoir circularisé le compte fournisseur G., qui ne présentait aucune particularité de nature à attirer l'attention du commissaire aux comptes et dont les montants annuels reflétant les échanges financiers entre les deux entités n'étaient pas significatifs (< 1 % du chiffre d'affaires) n'est pas une faute de nature à caractériser une dissimulation du commissaire aux comptes, ce qui explique pourquoi le commissaire aux comptes n'a pas davantage vérifié l'affirmation de la comptable selon laquelle la société G. était une société du groupe préférant concentrer leurs investigations détaillées sur d'autres comptes aux montants significatifs. Il convient de rappeler que la société G. était un fournisseur parmi 450 comptes fournisseurs.

Il ne peut davantage leur être reproché à faute, valant dissimulation caractérisée, le fait de ne pas avoir évoqué les dires de la comptable sur la société G. aux dirigeants alors que cette dernière choisie par les mêmes dirigeants avait toute leur confiance depuis des années et que rien ne permettait de la suspecter de mensonges et de détournements de fonds de la société.

Le dispositif du jugement sera infirmé de ce chef uniquement sur le fait que la prescription de l'action n'est constatée qu'à l'égard des commissaires aux comptes.

-Sur le fond :

I sur les fautes reprochées aux commissaires aux comptes, la SARL E. et F., au visa de l'article L. 822-17 du code de commerce :

La SAS M., en cause d'appel, reprend son argumentation de première instance pour caractériser la faute des commissaires aux comptes sur leur mission générale et notamment la norme professionnelle 500 intitulée « *caractère probant des éléments collectés* », rappelant que « *la quantité d'éléments à collecter dépend du risque d'anomalies significatives mais aussi de la qualité des éléments collectés* » et que « *les éléments collectés d'origine externe sont plus fiables que ceux d'origine interne* » et que « *les éléments collectés d'origine interne sont d'autant plus fiables que le contrôle interne est efficace ; les éléments obtenus directement par le commissaire aux comptes, par exemple lors d'une observation physique, sont plus fiables que ceux obtenus par les demandes d'information* ». Elle en déduit que le commissaire aux comptes ne pouvait se borner à entériner les seules dires de la comptable de l'entreprise contrôlée pour arrêter la mesure de circularisation de la société et écarter le fournisseur G. des contrôles et qu'il devait dénoncer les défaillances du système de contrôle interne.

Enfin, la SAS M. dénonce l'absence de contrôle des états de rapprochements bancaires (ERB) alors que les détournements de la comptable ont duré pendant 10 ans et 8 mois et seuls 9 mois n'ont pas fait l'objet de détournements d'espèces et reproche aux commissaires aux comptes de ne pas justifier de leur contrôle effectif de ce chef. Elle fait observer que les différences de solde entre le relevé bancaire et le compte « *banque* » sont quasi systématiques et l'ERB permet de vérifier l'écart entre les deux soldes correspondant soit à des opérations comptabilisées mais ne figurant pas encore sur le relevé bancaire, soit à des opérations figurant sur le relevé, mais non comptabilisées. Et selon elle, les écarts entre débits et crédits entre relevés bancaires et compte banque en comptabilité devaient apparaître et correspondre aux détournements d'espèces réalisés.

La société E. et F. répondent d'une part qu'il n'entrait pas dans leur mission de détecter la fraude ainsi mise en place et d'autre part que le mode opératoire des détournements réalisés par Mme R. permettait de déjouer les contrôles du commissaire aux comptes soumis à une obligation de moyens sur le recueil des espèces. Elle en détournait une partie avant de remettre l'autre partie aux dirigeants qui les déposaient eux-mêmes en banque pour camoufler ses malversations et équilibrer les comptes, elle établissait de fausses factures dans le compte fournisseur G. du montant du prélèvement d'espèces qu'elle avait effectué et comptabilisait dans le journal de banque le règlement imaginaire par la société M. des dites fausses factures.

Ces fausses écritures aboutissaient à une neutralisation parfaite en comptabilité des détournements opérés, neutralisation reconnue par la société M. qui mentionne dans ses conclusions que « *les soldes de ces comptes ne laissent apparaître aucune anomalie manifeste* » (p. 2 des conclusions). Ils ajoutent que ce n'est qu'à l'occasion d'un audit spécial confié à l'expert-comptable avec pour mission de reconstituer de manière exhaustive les mouvements entre le cahier de caisse, la comptabilité enregistrée par Mme R. et les remises d'espèces à la banque que les détournements ont pu être révélés. Ils rappellent que les détournements litigieux étaient peu significatifs par rapport à la moyenne des 12 millions de chiffre d'affaires de la société M (selon les années entre 21.550 euros et 68.100 euros soit entre 0,17 % et 0,56 % du chiffre d'affaires moyen).

Ils indiquent qu'ils circularisaient une dizaine de fournisseurs par an par sondage sur les 450 fournisseurs de la SAS M. et que le stratagème de Mme R., par le jeu des fausses factures émises, n'aurait pas permis de voir apparaître un écart de soldes entre les entités en fin d'exercice social comme cela se pratique pour la circularisation d'un fournisseur ; la brigade financière a, d'ailleurs, été dans l'obligation de solliciter la société G. pour inventorier toutes les factures émises pour établir la réalité des fausses factures comptabilisées dans les comptes de la SAS M.

En outre, sur la vérification des rapprochements bancaires, ils rappellent que les ERB sont effectués en interne en cours d'année et les commissaires aux comptes utilisent les travaux effectués par les experts comptables lors de l'arrêté des comptes, qui n'avaient en l'espèce révélé aucune anomalie, pour établir la vraisemblance de ces états de rapprochements ; ils ont donc effectué un contrôle arithmétique des ERB et vérifié l'apurement après clôture sur les relevés de compte bancaire.

Enfin, les commissaires aux comptes soulignent le fait que la SAS M. a été défaillante dans l'exercice du contrôle interne en laissant tout pouvoir à leur comptable notamment en cumulant les deux tâches incompatibles de caissière et de tenue de la comptabilité de ces espèces sans contrôler le montant des espèces déposées en banque et celui indiqué dans le journal de caisse en ne faisant pas respecté davantage la distinction des tâches entre la gestion commerciale des fournisseurs et la comptabilisation du compte fournisseurs confié à une salariée sous la responsabilité hiérarchique de Mme R. pour éviter

l'enregistrement de fausses factures ou encore en lui confiant à elle seules, sans autre contrôle, le pointage des relevés bancaires.

Ils précisent que la faute de la société M. dans l'insuffisance de contrôle interne et de surveillance de la comptable est la faute initiale et prépondérante et la seule en lien avec le préjudice que la SAS M. tente de réclamer aux commissaires aux comptes.

Après examen des pièces soumises à son appréciation, la cour adopte les motifs précis et pertinents du tribunal qui a fait une exacte appréciation des faits de la cause et du droit des parties. Il convient en conséquence de confirmer la décision déférée en ce qu'elle a débouté de la SAS M. de sa demande de condamnation des commissaires aux comptes à défaut de justifier d'une quelconque faute à leur encontre.

En effet, le fait d'avoir écarté de la circularisation le fournisseur G. ne caractérise pas un défaut de diligence avéré alors qu'aucun élément ne permettait de cibler ce fournisseur très peu significatif et ne révélant aucune anomalie manifeste, et de plus présenté, parmi 4 autres sur les 12 choisies initialement, mensongèrement comme une société du groupe par la comptable indélicat. De plus, la sophistication du stratagème des détournements mis en place depuis des années ne permettait pas de le déceler par le seul contrôle normal du commissaire aux comptes.

De surcroît, sur l'analyse des ERB, le commissaire aux comptes n'avait pas à vérifier l'exactitude des ERB à tout moment de l'exercice contrôlé mais il devait attester de la vraisemblance de la sincérité des comptes sociaux et donc de celle des concordances des ERB en fin d'exercice.

Enfin, la SAS M. ne met pas en avant de défaillance des commissaires aux comptes dans la mise en garde des défaillances d'un système de contrôle interne insuffisant mis en place alors qu'elle le reproche expressément aux experts comptables. Toutefois, comme le font observer les commissaires aux comptes et les experts comptables, par ses seules explications, la SA M. établit qu'elle avait mis en place des systèmes de contrôle interne qui n'ont pas fonctionné du seul fait que la surveillance des dits contrôles n'a pas été exercée par les dirigeants ni sur les espèces encaissées ni sur la comptabilisation des factures fournisseurs.

Dès lors, la cour d'appel ne retiendra pas le manquement de défaut de mise en garde sur les défaillances du système de contrôle interne à l'égard des commissaires aux comptes.

- Sur les fautes reprochées aux experts comptables, la Sarl D. et la SA B. (...)

Après examen des pièces soumises à son appréciation, la cour adopte les motifs précis et pertinents des premiers juges qui ont fait une exacte appréciation des faits de la cause et du droit des parties. Il convient en conséquence de confirmer la décision déférée qui a débouté la SAS M. de ses demandes à l'encontre des experts comptables.

En effet, conformément aux normes professionnelles des experts comptables et aux différentes missions qui peuvent leur être données, en ayant choisi de confier aux experts comptables une mission de présentation des comptes annuels et non une mission de vérification de la comptabilité, les dirigeants de la SAS M. ne peuvent reprocher aux experts comptables de ne pas avoir vérifié la comptabilisation des factures du fournisseur G. alors que les fausses factures émises au nom de ce fournisseur de 2008 à 2011 ne représentaient que 57 factures sur près de 2700 factures (soit 2,11 %) ce qui explique que le contrôle par sondage aléatoire n'ait pas permis de le contrôler à défaut d'anomalie apparente.

De même, les écarts de l'ERB de juillet 2012 n'avaient pas à être spécialement vérifiés, dans le cadre d'une mission de présentation des comptes annuels, comme tous ceux effectués en cours d'exercice sauf à découvrir une anomalie ou une irrégularité sur les ERB en fin d'exercice, ce qui n'a pas été le cas tout au long de la période dénoncée.

Enfin, le manquement au devoir de conseil sur les défaillances du système de contrôle interne n'est pas établi alors que cette mission était expressément écartée du contrat liant la SAS M. à ses experts comptables et qu'aucune anomalie particulière de ce chef n'est apparue dans le cadre de la mission de présentation des comptes annuels exercée par la SA B. puis par le cabinet Michel H. Enfin, l'analyse des systèmes de contrôle interne montre, comme l'explique la SAS M. elle-même, que les règles existaient notamment par la dissociation des fonctions de caissier et de celle de comptabilisation des espèces ou encore de réception des factures fournisseurs et de comptabilisation des dites factures par des salariés distincts avec des codes d'inscription personnalisés. Le respect de ces règles n'a vraisemblablement jamais été vérifié par les dirigeants de la société, laissant à Mme R. toute latitude

pour faire prospérer son système frauduleux de détournements de fonds pendant de nombreuses années puisqu'il a suffi du remplacement de la salariée indélicate, lors d'un de ses congés, pour découvrir le système de détournement mis en place.

- Sur les demandes accessoires :

Eu égard à l'issue du litige, il convient de condamner la SAS M. qui succombe aux dépens de première instance et d'appel et de confirmer le jugement de ce chef.

Sur les frais irrépétibles,

Le jugement sera confirmé en ce qu'il a alloué 3 000 euros à la SA B. ainsi qu'à la société D. et 3 000 euros à E. et F. En cause d'appel et en fonction des demandes, il sera alloué 2 000 euros supplémentaires à la SA B., 3 000 euros à la société D. et 3 000 euros à E. et F.

PAR CES MOTIFS :

La Cour, après en avoir délibéré, statuant publiquement par mise à disposition au greffe, par arrêt contradictoire et en dernier ressort,

- infirme le jugement, mais seulement en ce qu'il a déclaré la SAS M., agissant poursuite et diligence de son président la SAS S., irrecevable en ses demandes en indemnisation relatives aux détournements opérés durant les exercices antérieurs à l'exercice 2010.

Et statuant à nouveau sur le chef infirmé

- déclare la SAS M., irrecevable en ses demandes en indemnisation relatives aux détournements opérés durant les exercices antérieurs à l'exercice 2010 uniquement à l'encontre des commissaires aux comptes, la Sarl E. et F.,
- confirme le jugement pour le surplus.
- condamne la SAS M. aux dépens d'appel avec distraction, conformément aux dispositions de l'article 699 du code de procédure civile.

Vu l'article 700 du code de procédure civile, en cause d'appel

- condamne la SAS M. à payer à la SA B. la somme de 2 000 euros,
- condamne la SAS M. à payer à la sarl D. la somme de 3 000 euros,
- condamne la SAS M à payer à la sarl E. et F. la somme de 3 000 euros.

Note. - A affaire classique, solution classique donnée par la cour d'appel de Toulouse : une société ayant pour activité le commerce de gros a embauché en 2002 une comptable chargée d'enregistrer les espèces et les chèques, avant de les remettre à l'un des quatre membres de la direction, à charge pour ce dernier de les déposer à la banque de la société. A la suite d'un arrêt maladie de la comptable survenu en août 2013 - les comptables indélicats devraient veiller à ne jamais tomber malades - sa remplaçante relève des incohérences entre les écritures comptables saisies et les opérations réelles. En particulier, sont découvertes des écritures de paiements fictifs, s'agissant d'avoirs clients ou de fausses factures créées au profit d'un fournisseur, qui ont permis de neutraliser les détournements et de présenter des soldes comptables dépourvus d'anomalies manifestes.

Le montant des écarts de caisses sur la période 2003 - 2013 a été estimé par l'expert-comptable de la société à la coquette somme de 490 575 euros. L'auteur des détournements a donc été licencié pour

faute grave. Plainte a été déposée auprès du Parquet par la société victime, qui a assigné son commissaire aux comptes et son expert-comptable devant le tribunal judiciaire de Toulouse aux fins d'obtenir l'indemnisation de ses préjudices.

Par jugement du 9 octobre 2017, le tribunal correctionnel a condamné la comptable pour abus de confiance et faux à 18 mois d'emprisonnement avec sursis et à l'interdiction d'exercer son activité pendant 5 ans. La société, partie civile, n'ayant obtenu que 26 945 euros à titre de dommages et intérêts, a interjeté appel. Par l'arrêt ci-dessus, la cour a porté la condamnation à 490 575 euros, montant des détournements.

Devant le juge civil, la société victime a demandé que "les professionnels du chiffre" soient condamnés à lui payer le montant des détournements, sauf à le réduire du montant des sommes éventuellement récupérées à l'encontre de la comptable licenciée. La société demanderesse ayant été déboutée de ses demandes, a interjeté appel. C'est l'arrêt rapporté, qui confirme en grande partie le jugement rendu par les premiers juges.

Une première question avait trait à la recevabilité de la demande de la victime. On sait que la prescription de l'action en responsabilité contre les commissaires aux comptes est triennale (art. L. 822-18 et L. 225-254 C. com.) « pour les actions engagées à l'occasion de toute mission de contrôle »¹ et que le point de départ est le jour du fait dommageable, en l'espèce celui de la certification intervenue. Or l'assignation avait été délivrée le 14 mai 2014. C'est dire que la prescription était acquise pour les exercices antérieurs à ceux clos à compter du 14 mai 2011, sauf pour la victime à rapporter la preuve qu'une dissimulation avait été commise par le commissaire aux comptes et que le point de départ devait être retardé au jour de la révélation (art. L. 225-254 C. com.). Selon la Cour de cassation, de simples négligences de la part du commissaire aux comptes commises lors des contrôles ne peuvent être assimilées à une dissimulation ; de même, les insuffisances de diligences et de contrôles « ne sauraient à elles seules constituer une dissimulation, laquelle implique la volonté du commissaire aux comptes de cacher des faits dont il a connaissance par la certification des comptes »². En l'espèce, aucune preuve de dissimulation n'a pu être rapportée par la société demanderesse. En effet, la cour d'appel relève à juste titre que le fait de ne pas avoir circularisé le compte fournisseur utilisé par la comptable - un parmi 450 - qui ne présentait aucune particularité de nature à attirer l'attention du commissaire aux comptes et dont les montants annuels n'étaient pas significatifs, n'est pas une faute de nature à caractériser une dissimulation de la part du commissaire aux comptes. Il en va de même du fait de ne pas avoir évoqué les dires de la comptable sur ladite société aux dirigeants, alors que cette dernière, choisie par les mêmes dirigeants, avait toute leur confiance depuis des années et que rien ne permettait de la suspecter de mensonges et de détournements de fonds de la société.

La deuxième question portait sur le point de savoir si le commissaire aux comptes avait commis des fautes pouvant engager sa responsabilité. La cour d'appel, confirmant la position des premiers juges, répond par la négative³ en s'appuyant sur les éléments suivants :

- le fait de ne pas avoir circularisé le fournisseur dont le compte était utilisé par la comptable indélicat ne peut pas être considéré comme fautif. En effet, le commissaire aux comptes circularisait une dizaine de fournisseurs par an par sondage sur les 450 fournisseurs de la société et le stratagème de la comptable, par le jeu des fausses factures émises, n'aurait pas permis de voir apparaître un écart de soldes entre les entités en fin d'exercice social.
- La sophistication du stratagème des détournements mis en place depuis plusieurs années ne permettait pas au commissaire aux comptes de découvrir la fraude à la suite du seul contrôle normal⁴. L'établissement des fausses factures dans le compte fournisseur permettait en effet d'aboutir sur le terrain comptable à une neutralisation parfaite des détournements opérés, étant souligné que les détournements litigieux étaient peu significatifs par rapport à la moyenne des 12 millions de chiffre d'affaires de la société (entre 0,17 % et 0,56 % du chiffre d'affaires moyen).

¹ Com. 15 mai 2007, n° 05-14 283, *Bull. CNCC* n° 146, p. 323, Ph. Merle.

² Com. 15 sept. 209, n° 08-18 876, *Bull. CNCC* n° 156, p. 685, Ph. Merle.

³ Les experts-comptables ont été également exonérés de toute responsabilité au motif essentiel que la société avait choisi de leur confier une mission de présentation des comptes annuels et non une mission de vérification de la comptabilité.

⁴ V. Ph. Merle, *La comptable indélicat et le commissaire aux comptes in Mélanges Paul Le Cannu, Dalloz-LGDJ* 2014, spéc. p. 722.

- Le commissaire aux comptes n'avait pas à vérifier l'exactitude des états des rapprochements bancaires (ERB) à tout moment de l'exercice contrôlé. Il lui appartenait seulement d'attester de la vraisemblance de la sincérité des comptes sociaux, c'est à dire celle des concordances des ERB en fin d'exercice.
- Enfin, pour ce qui a trait au contrôle interne, le système mis en place par la société n'a pas fonctionné du fait de la carence de ses dirigeants qui n'ont exercé de contrôle ni sur les espèces encaissées, ni sur la comptabilisation des factures fournisseurs. Ils ont laissé leur comptable cumuler les tâches incompatibles de caissière et de tenue de la comptabilité des espèces. Pour la cour, il n'y a dès lors pas lieu de retenir à l'égard du commissaire aux comptes le manquement de défaut de mise en garde sur les défaillances du système de contrôle interne.

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