

DURÉE DU MANDAT

Possibilité de réduire la durée du mandat du CAC (non) – Possibilité d'annuler la décision de nomination initiale du CAC par une décision prise en assemblée générale (non)

Il n'est pas possible de revenir sur la décision de nomination initiale du commissaire aux comptes afin de réduire la durée de son mandat. Cette situation qui conduirait la société à « mettre fin » de façon anticipée et unilatérale au mandat de son commissaire aux comptes, constituerait un fait délictueux et l'absence de présentation du rapport de certification des comptes ferait peser un risque de nullité des délibérations prises en assemblée générale.

La désignation initiale du commissaire aux comptes ne peut pas non plus être annulée par une décision prise en assemblée générale.

(EJ 2024-54)

Question :

Une société ayant désigné volontairement un commissaire aux comptes pour une durée de six exercices peut-elle réduire son mandat à trois exercices ?

*

La Commission des études juridiques rappelle que l'article L. 821-44 du code de commerce dispose :

« Pour l'exercice des missions de certification des comptes (...) le commissaire aux comptes est nommé pour un mandat de six exercices. Ses fonctions expirent après la délibération de l'assemblée générale ou de l'organe compétent qui statue sur les comptes du sixième exercice (...) ».

Par exception, l'article L. 821-46 du même code précise que :

« Par dérogation au premier alinéa de l'article L. 821-44, lorsque le commissaire aux comptes est désigné par une société de manière volontaire ou en application des premier ou dernier alinéas de l'article L. 821-43, la société peut décider de limiter la durée de son mandat à trois exercices ».

La Commission relève que le choix de la durée s'impose au moment de la **désignation**¹ du commissaire aux comptes et non a posteriori.

Cette position a été confirmée par la CNCC² : « *Seule l'assemblée générale a le pouvoir de décider que la mission du commissaire aux comptes sera de trois exercices puisque ce choix est indivisible de la nomination qui relève de sa seule compétence. Si l'assemblée procède à ce choix, il convient que celui-ci soit indiqué clairement. À défaut, la durée du mandat serait de six exercices* ».

¹ Mis en gras pour les besoins de la réponse.

² § 200 p. 85, étude juridique relative à : « *La nomination et la cessation des fonctions du commissaire aux comptes* », publiée en juin 2022.

Par ailleurs, la Commission précise que la cessation des fonctions du commissaire aux comptes ne peut être due qu'aux situations suivantes³ :

- L'arrivée du terme et le non-renouvellement de la mission ;
- La démission du commissaire aux comptes ;
- Le décès ou la disparition du commissaire aux comptes (dissolution et transmission universelle du patrimoine de la société) ;
- L'empêchement provisoire ou définitif du commissaire aux comptes ;
- La récusation du commissaire aux comptes ;
- Le relèvement du commissaire aux comptes ;
- Un événement affectant l'entité contrôlée.

La cessation des fonctions « ne peut ainsi pas résulter de la mise en œuvre par l'entité contrôlée d'une clause résolutoire pour faute du commissaire aux comptes et ce même si la stipulation fait partie du cahier des charges accepté par le commissaire aux comptes dans le cadre d'un marché public ; seule la procédure de relèvement peut dans ce cas être mise en œuvre⁴ ».

Elle conclut que « de manière plus générale l'entité contrôlée n'a pas, en principe, le pouvoir de mettre fin à la mission du commissaire aux comptes² » et considère que ce n'est que par exception prescrite par la loi qu'elle peut le faire⁵.

La Commission analysera deux situations :

- soit mettre fin de façon unilatérale et anticipée à votre mission à l'issue du troisième exercice (I.)
- soit revenir sur votre désignation initiale en annulant la résolution de l'assemblée générale qui vous a désigné commissaire aux comptes pour une durée de six exercices (II.)

I. Première situation : mettre fin de façon unilatérale et anticipée à votre mission à l'issue du troisième exercice

La Commission rappelle que le législateur avait envisagé une situation équivalente dans le cadre de la mise en œuvre de la loi Pacte en confirmant toutefois le caractère intangible de la durée du mandat du commissaire aux comptes.

En effet, le II de l'article 20 de la loi précitée précisait que :

- « (...) Les mandats de commissaires aux comptes en cours à l'entrée en vigueur du présent article se poursuivent jusqu'à leur date d'expiration dans les conditions prévues à l'article L. 823-3 du code de commerce.
- Les sociétés, quelles que soient leurs formes, qui ne dépassent pas, pour le dernier exercice clos antérieurement à l'entrée en vigueur du présent article, les seuils fixés par décret pour deux des trois critères suivants : le total de leur bilan, le montant de leur chiffre d'affaires hors taxes ou le nombre moyen de leurs salariés au cours de l'exercice, pourront, en accord avec leur commissaire aux comptes, choisir que ce dernier exécute son mandat jusqu'à son terme selon les modalités définies à l'article L. 823-12-1 du même code (...) ».

Ainsi, le législateur a-t-il fait le choix de ne pas introduire d'exception, même temporaire, au caractère intangible de la durée du mandat du commissaire aux comptes telle que prévue au moment de sa désignation, même si les sociétés ayant désigné un commissaire aux comptes ne dépassaient plus les nouveaux seuils de désignation obligatoire d'un commissaire aux comptes.

³ § 215 p. 93, étude juridique relative à : « La nomination et la cessation des fonctions du commissaire aux comptes », publiée en juin 2022.

⁴ CE, 6 déc. 2017, 7e et 2e ch. réunies, n° 405651, *Bull. CNCC*, n° 188, 2017, p. 523, note Ph. MERLE ; CAA Nancy, 23 juill. 2020, n° 19NC00367, *Bull. CNCC*, n° 200, décembre 2020.

⁵ Voir § 216 p. 93, étude juridique relative à : « La nomination et la cessation des fonctions du commissaire aux comptes », publiée en juin 2022.

Il a uniquement introduit la possibilité temporaire d'une modification en cours de mandat des **modalités**¹ d'exécution dudit mandat, à savoir l'établissement par le commissaire aux comptes d'un rapport identifiant les risques financiers, comptables et de gestion auxquels est exposée la société et la dispense de la réalisation de différents rapports et diligences mentionnés par certains articles du code de commerce.

Le caractère intangible de la durée du mandat du commissaire aux comptes désigné par l'assemblée générale a d'ailleurs été confirmé à plusieurs reprises par la Cour de cassation, notamment dans les cas où la nomination d'un commissaire aux comptes n'était plus requise à la suite de modifications législatives comme la loi n° 2008-776 du 4 août 2008 de modernisation de l'économie et la loi n° 2019-486 du 22 mai 2019 relative à la croissance et la transformation des entreprises dite « loi Pacte ».

- Ainsi, dans son arrêt du 6 novembre 2012⁶, a-t-elle jugé que *« la société FM avait désigné à compter du 1^{er} janvier 2009 un commissaire aux comptes et un commissaire aux comptes suppléant pour la durée légale de six exercices, de sorte qu'il ne pouvait être procédé à la radiation de leur inscription du registre du commerce et des sociétés à défaut de leur remplacement pour la durée du mandat restant à courir »*.

Le Professeur Philippe Merle, conclut dans son commentaire : *« Par cet arrêt, la Cour de cassation a ainsi réaffirmé solennellement qu'il n'était pas possible de définir conventionnellement les contours de la mission du commissaire aux comptes et, en particulier, la durée de sa mission »*.

- Plus récemment, dans son arrêt du 10 mai 2024⁷, la Cour de cassation a considéré qu'il résultait de la combinaison des textes applicables *« que les dispositions de l'article L. 227-9-1 du code de commerce, dans sa rédaction issue de la loi n° 2019-486 du 22 mai 2019, modifiant les conditions légales de désignation des commissaires aux comptes dans les sociétés par actions simplifiées, ne s'appliquent pas aux mandats en cours au 27 mai 2019, peu important que, postérieurement à cette date, le commissaire aux comptes initialement désigné ainsi que, le cas échéant, son suppléant, aient démissionné dès lors que cette démission ne met pas fin au mandat et qu'il doit, en conséquence, être procédé à leur remplacement pour la durée du mandat restant à courir »*.

Par conséquent, la Commission considère que la société ne peut mettre fin au mandat du commissaire aux comptes et elle rappelle que le fait de « mettre fin » de façon anticipée et unilatérale au mandat de son commissaire aux comptes au bout de trois exercices en l'empêchant d'exercer sa mission jusqu'au terme de la durée initiale de son mandat conduirait à constituer une cause de nullité des délibérations prises en assemblée générale, en l'absence de rapport de certification sur les comptes présentés à l'approbation de l'organe compétent⁸.

En outre, la Commission rappelle que *« le fait, pour tout dirigeant d'une personne morale ou entité tenue d'avoir un commissaire aux comptes, de ne pas le convoquer à toute assemblée générale⁹, de faire obstacle aux vérifications ou contrôles des commissaires aux comptes ou de leur refuser la*

⁶ Com. 6 novembre 2012, n°11-30648, bull CNCC n° 168, décembre 2012, p.681 - note Ph. Merle.

⁷ Com. 10 mai 2024, bull CNCC n°214, juin 2024 – note Ph. Merle.

⁸ Art L. 821-5 C. com. : *« Sont nulles les délibérations de l'organe mentionné au deuxième alinéa du I de l'article L. 821-40 prises à défaut de désignation régulière de commissaires aux comptes ou sur le rapport de commissaires aux comptes nommés ou demeurés en fonctions contrairement aux dispositions du présent chapitre ou à d'autres dispositions applicables à la personne ou à l'entité en cause.*

L'action en nullité est éteinte si ces délibérations sont expressément confirmées par l'organe compétent sur le rapport de commissaires aux comptes régulièrement désignés ».

communication sur place de toutes les pièces utiles à l'exercice de leur mission¹⁰ » sont des faits délictueux que le commissaire aux comptes doit révéler au procureur de la République¹¹.

Au surplus, la Commission précise que la société n'ayant pas le pouvoir d'écourter la durée du mandat de son commissaire aux comptes, ce dernier continue d'exercer sa mission jusqu'à l'échéance de son mandat. Ainsi, s'agissant de l'existence de faits délictueux, le commissaire aux comptes sera tenu :

- D'une part, de porter à la connaissance, selon le cas à l'organe collégial chargé de l'administration ou de l'organe chargé de la direction et de l'organe de surveillance, toute irrégularité découverte à l'occasion de sa mission (dont celles citées ci-avant) et d'en signaler l'existence à la plus prochaine assemblée générale ou réunion de l'organe compétent, en application des articles L. 821-63¹² et L. 821-10¹¹ du code commerce, respectivement ; et,
- D'autre part, de révéler au procureur les faits délictueux dont il a eu connaissance à l'occasion de sa mission en application de l'article L. 821-10¹¹ du même code.

II. Seconde situation : revenir sur votre désignation initiale en annulant a posteriori la résolution relative à votre désignation initiale

La Commission rappelle :

« Qu'en l'absence d'interdiction légale expresse, les associés peuvent revenir sur une décision collective à condition que l'annulation ou la modification ainsi intervenue ne porte pas atteinte à des droits acquis par les associés ou par des tiers.

Une assemblée générale peut valablement revenir sur une décision qu'elle a prise régulièrement tant que cette décision n'a reçu ni publicité ni commencement d'exécution¹³ ».

Ainsi, la faculté de revenir sur une décision d'assemblée générale est admise par la doctrine en l'absence d'interdiction légale, et la jurisprudence n'a, à la connaissance de la Commission, jamais formulé d'interdiction.

¹⁰ Art L. 821-6 C. com. : « Nonobstant toute disposition contraire :

1° Est puni d'un emprisonnement de deux ans et d'une amende de 30 000 euros le fait, pour tout dirigeant d'une personne morale ou entité tenue d'avoir un commissaire aux comptes, de ne pas en provoquer la désignation. Est puni des mêmes peines le fait pour tout dirigeant d'une personne morale ou entité ayant un commissaire aux comptes de ne pas le convoquer à toute assemblée générale ;

2° Est puni des mêmes peines le fait, pour tout dirigeant d'une personne morale ou entité tenue de faire certifier ses informations en matière de durabilité, de ne pas provoquer la désignation d'un commissaire aux comptes inscrit sur la liste mentionnée au II de l'article L. 821-13 ou d'un organisme tiers indépendant inscrit sur la liste mentionnée à l'article L. 822-3. Est puni des mêmes peines le fait pour tout dirigeant d'une personne morale ou entité ayant un commissaire aux comptes inscrit sur la liste mentionnée au II de l'article L. 821-13 de ne pas le convoquer à toute assemblée générale ;

3° Est puni d'un emprisonnement de cinq ans et d'une amende de 75 000 euros le fait, pour tout dirigeant d'une personne morale ou entité ou toute personne ou entité au service d'une personne ou entité ayant un commissaire aux comptes, de faire 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 et, notamment, de tous contrats, livres, documents comptables et registres de procès-verbaux ».

¹¹ Art L. 821-10 C. com. : « Le commissaire aux comptes signale à la plus prochaine assemblée générale ou réunion de l'organe compétent les irrégularités et inexactitudes relevées par lui au cours de l'accomplissement de sa mission ou prestation, et, lorsqu'il intervient auprès d'une entité d'intérêt public, l'invite à enquêter conformément aux dispositions de l'article 7 du règlement (UE) n° 537/2014.

Il révèle au procureur de la République les faits délictueux dont il a eu connaissance à l'occasion de sa mission ou prestation, sans que sa responsabilité puisse être engagée par cette révélation.

Sans préjudice de l'obligation de révélation des faits délictueux mentionnée à l'alinéa précédent, le commissaire aux comptes chargé de la mission de certification des comptes met en œuvre les obligations relatives à la lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme définies au chapitre Ier du titre VI du livre V du code monétaire et financier ».

¹² Art L. 821-63 C. com. : « I.-Les commissaires aux comptes chargés d'une mission de certification des comptes ou d'une mission de certification des informations en matière de durabilité portent à la connaissance, selon le cas, de l'organe collégial chargé de l'administration ou de l'organe chargé de la direction et de l'organe de surveillance, ainsi que, le cas échéant, du comité spécialisé mentionné à l'article L. 821-67 agissant sous la responsabilité de ces organes : (...) »

5° Les irrégularités et les inexactitudes qu'ils auraient découvertes à l'occasion de leur mission ou prestation (...) ».

¹³ Mémento « Assemblées générales », Francis Lefebvre, 2022-2023, n° 77460.

S'agissant d'une situation dans laquelle la désignation d'un commissaire aux comptes n'est pas obligatoire, on pourrait considérer que l'assemblée générale devrait théoriquement pouvoir annuler la désignation. Ce droit est néanmoins neutralisé, selon la jurisprudence, lorsque l'annulation de la décision déjà adoptée porte atteinte à un droit acquis (actionnaire ou tiers), a reçu un commencement d'exécution ou a été publiée.

En l'espèce, la désignation en tant que commissaire aux comptes de la société a été publiée au registre du commerce et des sociétés, le K-bis en faisant état, et la mission du commissaire aux comptes a reçu un commencement d'exécution, du fait même de son acceptation.

En conséquence, la Commission considère que la décision de l'assemblée générale relative à la désignation initiale du commissaire aux comptes pour un mandat de six exercices ne peut être annulée. Et, en pratique, elle constate d'ailleurs que les greffes des tribunaux de commerce n'acceptent généralement pas une telle situation, refusant de publier une décision annulant la désignation du commissaire aux comptes, quand bien même cette désignation n'est pas obligatoire en application de la loi.

Enfin, la Commission rappelle, à toutes fins utiles, que dans le cas d'une démission du mandat de commissaire aux comptes au motif « *de difficultés rencontrées dans l'accomplissement de la mission, lorsqu'il n'est pas possible d'y remédier* » en application de l'article 28 du code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes¹⁴, la société serait tenue de désigner un commissaire aux comptes en remplacement du commissaire aux comptes démissionnaire pour la durée restant à courir du mandat de son prédécesseur¹⁵.

En conclusion, la Commission considère que la société ne peut réduire la durée du mandat du commissaire aux comptes à trois exercices, même dans le cas d'une désignation volontaire.

¹⁴ Art 28 C. déont : « I. – Le commissaire aux comptes exerce sa mission jusqu'à son terme. Il a cependant le droit de démissionner pour des motifs légitimes.

Constitue un motif légitime de démission :

- a) La cessation définitive d'activité ;
- b) Un motif personnel impérieux, notamment l'état de santé ;
- c) Les difficultés rencontrées dans l'accomplissement de la mission, lorsqu'il n'est pas possible d'y remédier ;
- d) La survenance d'un événement de nature à compromettre le respect des règles applicables à la profession, et notamment à porter atteinte à l'indépendance ou à l'objectivité du commissaire aux comptes.

Le commissaire aux comptes joint à son dossier les différents éléments qui justifient sa démission.

II. – Le commissaire aux comptes ne peut démissionner pour se soustraire à ses obligations légales relatives notamment :

1° A la procédure d'alerte et à la procédure de signalement prévue à l'article 12 du règlement (UE) n° 537/2014 du 16 avril 2014 ;

2° A la révélation de faits délictueux au procureur de la République ;

3° A l'émission de son opinion sur les comptes.

Il ne peut non plus démissionner dans des conditions génératrices de préjudice pour la personne ou l'entité concernée. Il doit pouvoir justifier qu'il a procédé à l'analyse de la situation.

III. – Le commissaire aux comptes qui démissionne en informe la Haute autorité de l'audit et indique les motifs de sa décision.

Il en informe également l'Autorité des marchés financiers et l'Autorité de contrôle prudentiel et de résolution lorsque la personne ou l'entité concernée relève de ces autorités ».

¹⁵ Art L. 821-44 C. com. : « (...) Le commissaire aux comptes nommé en remplacement d'un autre commissaire aux comptes ou d'un organisme tiers indépendant ne demeure en fonction que jusqu'à l'expiration du mandat de son prédécesseur ».