RELEVEMENT DES FONCTIONS DU COMMISSAIRE AUX COMPTES : GRAVITE REQUISE DE LA FAUTE

Pour être de nature à justifier le relèvement d'un commissaire aux comptes de sa mission de certification des comptes, la faute visée à l'article L. 821-50 du code de commerce doit être d'une gravité telle qu'elle constitue un obstacle à la poursuite de sa mission jusqu'au terme prévu.

Cass. com., 1er avril 2026, n° 25-13.645,
note Bruno Dondero, Professeur à l'Ecole de droit de la Sorbonne (Université Paris 1)

FAITS ET PROCEDURE

1. Selon l'arrêt attaqué (Versailles, 14 novembre 2024), la société par actions simplifiée Genedis, qui exploite un fonds de commerce sous l'enseigne Edouard Leclerc, a adhéré à un « contrat de parrainage » dont l'objet est d'assurer le respect, par les « parrainés », des règles internes de fonctionnement de l'enseigne, sous le contrôle de « parrains ». Elle avait pour commissaire aux comptes la société CGEC Serval et associés (la société CGEC).

2. Courant 2020, la société Epinay exploitation, qui exploite également un fonds de commerce sous l'enseigne Edouard Leclerc a, en invoquant ce contrat de parrainage, demandé à la société Genedis une aide financière d'un montant de 300 000 euros, que cette dernière lui a refusée, estimant que cette demande n'était pas conforme aux règles de l'enseigne Edouard Leclerc.

3. Le 10 juin 2022, la société CGEC a, dans son rapport sur les comptes de la société Genedis pour l'exercice 2021 et dans un nouveau rapport sur les comptes de l'exercice 2020, conclu à l'impossibilité de certifier les comptes de ces deux exercices faute d'une information suffisante quant à l'aide financière sollicitée par la société Epinay exploitation.

4. Soutenant que la société CGEC avait commis des fautes, M. [R], président de la société Genedis, l'a, en cette qualité, assignée aux fins de voir prononcer son relèvement.

EXAMEN DU MOYEN

Sur le moyen, pris en sa quatrième branche

5. En application de l'article 1014, alinéa 2, du code de procédure civile, il n'y a pas lieu de statuer par une décision spécialement motivée sur ce grief, qui n'est manifestement pas de nature à entraîner la cassation.

Sur le moyen, pris en ses première à troisième branches

6. M. [R] fait grief à l'arrêt de rejeter sa demande en relèvement de la société CGEC, alors :

« 1°/ qu'en cas de faute, les commissaires aux comptes peuvent être relevés de leurs fonctions avant l'expiration normale de celles-ci, sur décision de justice ; que commet une faute le commissaire aux comptes qui établit à tort un rapport prononçant une impossibilité de certifier les comptes ; que le retrait ultérieur du rapport erroné, s'il peut exercer une influence sur la gravité de la faute commise, ne la fait pas disparaître.

Qu'en retenant que la société CGEC n'a pas commis de faute en notifiant à la société Genedis, pour les comptes clos du 30 septembre 2020, une impossibilité de certifier les comptes dès lors qu'elle avait ultérieurement procédé au retrait de ce rapport, cependant que le retrait ultérieur de son rapport par le commissaire aux comptes ne faisait pas disparaître la faute que celui-ci avait initialement commise et dont il lui appartenait alors d'apprécier la gravité, la cour d'appel a violé l'article L. 823-7 du code de commerce, dans sa rédaction applicable à l'espèce ;

2°/ que le commissaire aux comptes peut soit déclarer certifier les comptes, soit assortir la certification de réserves, soit refuser la certification des comptes, soit déclarer être dans l'impossibilité de certifier les comptes ; que le commissaire aux comptes ne peut formuler une impossibilité de certifier dans le cas où les incidences sur les comptes des limitations à ses travaux ne peuvent être clairement circonscrites, ou lorsque la formulation d'une réserve n'est pas suffisante pour permettre à l'utilisateur des comptes de fonder son jugement en connaissance de cause ; qu'en retenant que la notification d'impossibilité de certifier les comptes émise par la société CGEC était fondée, dès lors qu'elle n'avait pu mettre en œuvre toutes les procédures d'audit nécessaires pour fonder son opinion sur les comptes, et que les incidences sur les comptes des limitations à ses travaux ne pouvaient être clairement circonscrites, après avoir pourtant constaté que la difficulté rencontrée portait sur une dette unique, au demeurant litigieuse, qui pouvait ne conduire qu'à l'émission d'une simple réserve, la cour d'appel, qui n'a pas tiré les conséquences légales de ses constatations, a violé l'article L. 823-7 du code de commerce, dans sa rédaction applicable ;

3° / qu'en se bornant à adopter le motif des premiers juges selon lequel M. [R] ne rapportait pas la preuve d'un manquement d'indépendance de la société CGEC, sans examiner les éléments de preuve nouvellement produits aux débats à hauteur d'appel, la cour d'appel a violé les articles 455 et 563 du code de procédure civile. »

REPONSE DE LA COUR

7. Après avoir exactement énoncé, d'une part, que, pour être de nature à justifier le relèvement d'un commissaire aux comptes de sa mission de certification des comptes, la faute visée à l'article L. 823-7, devenu l'article L. 821-50, du code de commerce doit être d'une gravité telle qu'elle constitue un obstacle à la poursuite de sa mission jusqu'au terme prévu, d'autre part, qu'en application de l'article R. 821-180 du même code, le commissaire aux comptes peut, dans son rapport relatif à la certification des comptes, indiquer qu'il est dans l'impossibilité de les certifier, et qu'en application du paragraphe 14 de la norme d'exercice professionnel 700, le commissaire aux comptes formule une impossibilité de certifier lorsqu'il n'a pas pu mettre en œuvre toutes les procédures d'audit nécessaires pour fonder son opinion sur les comptes et que les incidences, sur les comptes, des limitations à ses travaux ne peuvent être clairement circonscrites, l'arrêt retient qu'à la date des rapports litigieux, la société CGEC n'avait, malgré plusieurs demandes en ce sens, pas obtenu du président de la société Genedis les documents lui permettant de comprendre l'origine et les enjeux du litige entre associés évoqué lors du comité directeur de cette société du 6 avril 2022 et relatif à l'aide financière sollicitée par la société Epinay exploitation sur le fondement du contrat de parrainage conclu avec la société Genedis et que, du fait de l'obstruction de ce dernier, la société CGEC n'avait pu mettre en œuvre les procédures d'audit nécessaires pour fonder son opinion sur les comptes, les incidences sur ceux-ci des limitations à ses travaux ne pouvant être clairement circonscrites. L'arrêt en déduit que la notification, par la société CGEC, d'une impossibilité de certifier les comptes était justifiée. L'arrêt retient également, par motifs adoptés, que le président de la société Genedis n'établit pas que la société CGEC aurait manqué à son obligation d'indépendance.

8. De ces énonciations, constatations et appréciations, la cour d'appel, qui n'était tenue ni de suivre les parties dans le détail de leur argumentation ni de s'expliquer sur les éléments de preuve qu'elle décidait d'écarter, a pu en déduire l'absence de faute de la société CGEC justifiant le relèvement de ses missions de certification des comptes de la société Genedis.

9. Le moyen n'est donc pas fondé.

PAR CES MOTIFS, la Cour :

REJETTE le pourvoi ;

Condamne M. [R] aux dépens ;

En application de l'article 700 du code de procédure civile, rejette la demande formée par M. [R] et le condamne à payer à la société CGEC Serval et associés la somme de 3 000 euros.

Ainsi fait et jugé par la Cour de cassation, chambre commerciale, financière et économique, et prononcé publiquement le premier avril deux mille vingt-six par mise à disposition de l'arrêt au greffe de la Cour, les parties ayant été préalablement avisées dans les conditions prévues au deuxième alinéa de l'article 450 du code de procédure civile.

NOTE :

1. **Un arrêt important bien que non publié au *Bulletin*.** L'arrêt rendu le 1er avril 2026 par la Chambre commerciale de la Cour de cassation (n° 25-13.645) n'est pas publié au *Bulletin*, ce que l'on pourra regretter. Il est en effet particulièrement intéressant en ce qu'il précise, dans le silence de la loi, les conditions requises de la faute justifiant le relèvement de fonctions du commissaire aux comptes[1].

I – Les conditions du relèvement des fonctions.

2. **Une forme de révocation du commissaire aux comptes.** Le relèvement des fonctions est une cause de cessation anticipée du mandat du commissaire aux comptes – une forme de révocation, en réalité. C'était autrefois l'assemblée générale des actionnaires qui prononçait le relèvement des fonctions[2]. C'est aujourd'hui sur décision de justice que celui-ci intervient, « *en cas de faute ou d'empêchement* », et à la demande de certains organes ou autorités exclusivement, dont « *l'organe collégial chargé de l'administration* » et « *l'organe chargé de la direction* ». L'article L. 821-50 du code de commerce, comme avant lui l'ancien article L. 823-7, subordonne le relèvement des fonctions du commissaire aux comptes au « *cas de faute ou d'empêchement* ». Le législateur ne formule pas explicitement d'exigences quant à la faute qui est requise. Cependant, une décision de justice doit intervenir, et l'on comprend de la formule employée par le texte précité qu'un pouvoir d'appréciation est laissé au juge (« *les commissaires aux comptes peuvent (…) être relevés de leurs missions de certification des comptes ou de certification d'informations en matière de durabilité avant l'expiration normale de celles-ci, sur décision de justice* »). Cela invite à exiger un certain degré de gravité de la faute constatée, ce qui a aussi l'avantage de ne pas fragiliser excessivement la position du commissaire aux comptes, en l'exposant trop facilement à une cessation anticipée de son mandat[3].

[1] Sur cet arrêt, v. note J.-F. Barbièri, *BJS* juin 2026, n° BJS204o8 ; v. également notre note à paraître *in Rev. Sociétés* sept. 2026.
[2] Avant qu'il ne soit modifié, l'art. 227 de la L. n° 66-537 du 24 juil. 1966 disposait qu' « *En cas de faute ou d'empêchement, les commissaires aux comptes peuvent être relevés de leurs fonctions par l'assemblée générale* ». Depuis l'entrée en vigueur de la L. n° 84-148 du 1er mars 1984, intervenue le 1er mars 1985, une décision de justice est nécessaire.
[3] CNCC, *La nomination et la cessation des fonctions du commissaire aux comptes*, juin 2022, § 285.

3. **Opinions doctrinales.** Antérieurement à l'arrêt du 1er avril 2026, l'idée selon laquelle la faute justifiant le relèvement des fonctions du commissaire aux comptes doit présenter un certain caractère de gravité était admise expressément par différents auteurs[4]. La question était abordée de manière plus précautionneuse par l'étude juridique de la CNCC consacrée à la nomination et à la cessation des fonctions[5].

4. **Jurisprudence antérieure.** L'exploration de la jurisprudence antérieure conduit à conclure qu'était déjà exigé, majoritairement, un certain degré de gravité de la faute. Était notamment éclairant un arrêt rendu par la Chambre commerciale de la Cour de cassation le 3 décembre 1991[6]. Une cour d'appel avait retenu que le commissaire aux comptes « *avait fait preuve d'une minutie extrême qui avait exaspéré les dirigeants de la société et avait accordé à des lacunes constatées une importance démesurée, ce qui l'avait conduit à déclencher à tort une procédure d'alerte et à saisir sans motifs suffisants le procureur de la République* », ce dont il était déduit, avec un refus de certifier que les capitaux propres étaient égaux au capital social, qu' « *il avait ainsi commis des fautes d'appréciation et des abstentions coupables, que son comportement avait rendu intolérable pour la société le maintien du lien contractuel* ». L'arrêt d'appel était toutefois censuré pour défaut de base légale, précisément pour s'être déterminé « *par de tels motifs, impropres à établir, eu égard à la mission légale des commissaires aux comptes, que [l'auditeur légal] avait, dans ses démarches, agi avec mauvaise foi et avait ainsi commis une faute de nature à justifier sa révocation* ». Notons que la cour d'appel de renvoi ayant néanmoins prononcé à nouveau le relevé de ses fonctions, le pourvoi en cassation formé par l'auditeur légal était cette fois rejeté : l'arrêt attaqué ayant retenu que « *s'abritant derrière ses prérogatives légales, [le commissaire aux comptes] avait agi dans son intérêt personnel plus que dans celui de la société* », la Cour de cassation estimait que le juge du fond, « *ayant ainsi caractérisé la mauvaise foi* » du commissaire aux comptes, « *à partir de faits précis* », avait pu statuer comme il l'avait fait[7]. Il faut mentionner aussi l'arrêt rendu par la Chambre commerciale le 24 janvier 2024[8]. Avait alors été jugé légalement justifié l'arrêt d'appel qui avait rejeté des demandes de relèvement des fonctions de commissaires aux comptes en jugeant que « *la preuve [n'était] pas rapportée qu'ils [avaient] commis des fautes suffisamment graves pour fonder les demandes de relèvement de leur fonctions* ». Une note discordante avait cependant été apportée par un arrêt de la Chambre commerciale en date du 10 juillet 2007, publié au *Bulletin,* qui avait rejeté le pourvoi formé contre l'arrêt ayant relevé de ses fonctions un commissaire aux comptes qui avait sollicité de l'entité contrôlée « *le paiement par celle-ci d'une facture d'honoraires afférents à une prestation d'assistance à un tiers cocontractant de la société contrôlée* », la cour d'appel ayant jugé que le commissaire aux comptes avait commis un manquement à ses obligations déontologiques d'indépendance justifiant le relèvement[9]. Un commentateur avait toutefois pu écrire à propos de cet arrêt que le manquement commis et justifiant le relèvement des fonctions « *consistait à l'évidence en une simple maladresse ponctuelle qui n'aurait même pas engendré la responsabilité de l'intéressé* »[10]. On relevait aussi, dans la décision, que le demandeur au pourvoi faisait valoir que « *le commissaire aux comptes ne peut être relevé de ses fonctions, outre le cas d'empêchement, qu'en cas de fautes commises dans l'exercice même de ses missions révélant un manquement grave et délibéré aux obligations tant légales que réglementaires ou déontologiques*

---

[4] V. ainsi D. Vidal, *Mauvaise foi ou inaptitude du commissaire aux comptes relevé de ses fonctions ? in Mélanges offerts à M. Cabrillac,* Dalloz-Litec, 2000, p. 645 ; G. Ripert et R. Roblot, *Les sociétés commerciales*, 24ème éd., LGDJ, 2025, par M. Germain, V. Magnier, J.-J. Ansault et J. Heinich, n° 251 : « *La faute qui peut être retenue dans le cas de relèvement est seulement celle qui est de nature à remettre en cause la crédibilité du commissaire ; elle doit donc être suffisamment grave* » ; Ph. Merle, M. Caffin-Moi et A. Fauchon, *Sociétés commerciales*, 29ème éd., Dalloz, 2025, n° 583. Comp. Th. Granier, note sous Cass. com., 10 juil. 2007, *Rev. Sociétés* 2008, p. 146, n° 7, qui écrivait « *Pour autant, il ne semble pas que la faute susceptible d'entraîner un relèvement doit être d'une exceptionnelle gravité. En effet, une rapide analyse montre que les comportements des professionnels incriminés en la matière sont ceux qui aboutissent à une rupture de confiance entre les intéressés* ». V. aussi J.-N. Stoffel, *Rép. Sociétés*, *v° Commissaire aux comptes*, sp. n° 581, écrivant que « *l'on peut penser que les contours de la faute susceptible d'entraîner le relèvement ne coïncident pas totalement avec ceux de la faute génératrice de responsabilité civile* ».

[5] CNCC, *La nomination et la cessation des fonctions du commissaire aux comptes*, juin 2022, § 283 à 298. Il est relevé qu' « *il est tout d'abord évident que la faute du commissaire aux comptes justifiant son relèvement peut être également retenue pour engager sa responsabilité civile ou disciplinaire* » (§ 284) mais il est dit ensuite que « *la réciproque ne semble pas évidente* ». Pour autant, il est relevé que « *pour la jurisprudence toutes les fautes commises par le commissaire aux comptes ne semblent pas susceptibles d'entraîner sa relève* » et que « *la commission de simples fautes (…) n'est pas de nature à justifier sa relève* » (§ 286).

[6] Cass. com., 3 déc. 1991, n° 90-14.592, *Bull. IV*, n° 376 ; *BJS* 1992, p. 171, note J.-F. Barbieri ; *Bull. CNCC* 85-1992, p. 142, note E. du Pontavice ; *Rev. Sociétés* 1992, p. 488, note D. Vidal.

[7] Cass. com., 14 nov. 1995, n° 93-16.724, *Bull. IV*, n° 264 ; *Rev. sociétés* 1996, p. 279, note F. Pasqualini et V. Pasqualini-Salerno ; *Dr. sociétés* 1996, comm. n° 42, note D. Vidal.

[8] Cass. com., 24 janv. 2024, n° 22-12.340, *Bull.* ; BJS mars 2024, n° BJS202u8, note J.-F. Barbièri ; Bull. CNCC mars 2024, note Ph. Merle.

[9] Cass. com., 10 juill. 2007, n° 06-13423, *Bull. IV*, n° 190 ; *RJDA* 11/07, n° 1119 ; *BJS* 2007, p. 1321, note D. Vidal ; Bull. CNCC n° 147, sept. 2007, p. 466, note Ph. Merle ; *Rev. sociétés* 2008, p. 146, note T. Granier.

[10] J.-F. Barbièri, *Encyclopédie Sociétés,* Lextenso, *v° Commissaire aux comptes*, § 056.

régissant sa profession et traduisant en tant que telles son inaptitude à poursuivre ses fonctions jusqu'à leur terme normal ». Son pourvoi était pourtant rejeté.

II – Apport de l'arrêt commenté.

5. **Le litige entre le commissaire aux comptes et l'entité contrôlée.** Un conflit était né entre une SAS Genedis, membre du réseau Leclerc, et son commissaire aux comptes après que celui-ci avait, le 10 juin 2022, dans son rapport sur les comptes pour l'exercice 2021 et dans un nouveau rapport sur les comptes de l'exercice 2020, conclu à l'impossibilité de certifier les comptes de ces deux exercices. Cette conclusion était fondée sur l'insuffisance, selon l'auditeur légal, de l'information relative à une aide financière qui avait été sollicitée auprès de la SAS par une autre société exploitant un fonds de commerce sous la même enseigne, semble-t-il au titre d'un contrat de « parrainage » entre acteurs du réseau Leclerc. Après différents échanges, la société demandait au juge le prononcé du relèvement des fonctions de son commissaire aux comptes, motif tiré des fautes qu'aurait commises celui-ci. Le premier juge saisi puis la cour d'appel de Versailles[11] rejetaient la demande. Le dirigeant formait un pourvoi en cassation, reprochant à la cour d'appel plusieurs violations de l'ancien article L. 823-7 du code de commerce, devenu depuis l'entrée en vigueur de l'ordonnance n° 2023-1142 du 6 décembre 2023, l'article L. 821-50. Le pourvoi en cassation est à son tour rejeté par l'arrêt commenté.

6. **Le choix de la déclaration d'impossibilité de certifier les comptes.** Rappelons d'abord que l'article R. 821-180 du code de commerce donne au commissaire aux comptes, en matière de certification des comptes, la possibilité de conclure de l'une des quatre façons suivantes ;
1) certifier que les comptes sociaux sur lesquels porte son rapport sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de l'entité contrôlée ;
2) certifier les comptes sociaux, mais en assortissant la certification de réserves ;
3) refuser purement et simplement la certification des comptes ;
4) déclarer être dans l'impossibilité de certifier les comptes.
En l'espèce, c'était cette dernière voie qui avait été choisie par l'auditeur. Précisons que c'est dans une norme d'exercice professionnel (NEP 700), reprise par l'article A. 821-92 du code de commerce, que sont précisées les conditions dans lesquelles le commissaire aux comptes doit formuler, le cas échéant, une impossibilité de certifier les comptes. L'une des hypothèses envisagées par cette NEP, en son paragraphe 14, est celle où l'auditeur légal « *n'a pas pu mettre en œuvre toutes les procédures d'audit nécessaires pour fonder son opinion sur les comptes* » et où « *les incidences sur les comptes des limitations à ses travaux ne peuvent être clairement circonscrites* »[12].

7. **Les fautes reprochées.** Il était reproché au commissaire aux comptes d'avoir formulé des demandes sur une question qui ne le méritait pas (la demande d'aide financière adressée par la société tierce) et d'avoir conclu à l'impossibilité de certifier les comptes, plutôt que de certifier avec réserve. La Cour de cassation approuve cependant la cour d'appel d'avoir « *exactement énoncé* » plusieurs règles, et c'est cela qui rend sa décision intéressante. Parmi les éléments énoncés par la cour d'appel figure l'exigence d'une faute d'une particulière gravité pour justifier le relèvement des fonctions. Par rapport à la jurisprudence antérieure, la décision rendue le 1er avril 2026 apporte une précision importante, lorsqu'elle juge que la gravité de la faute doit être « *telle qu'elle constitue un obstacle à la poursuite de sa mission jusqu'au terme prévu* ». La cour d'appel avait jugé que « *Pour être de nature à justifier le relèvement de ses fonctions de commissaire aux comptes, la faute visée à l'article L. 821-50 doit être d'une gravité telle qu'elle constitue un obstacle dirimant à la poursuite de sa mission jusqu'au terme prévu* », et elle avait justifié cette exigence ainsi : « *le commissaire aux comptes n'est pas en effet un simple prestataire de services mais se trouve légalement investi d'une mission permanente de contrôle de la situation financière et comptable de la personne ou de l'entité dont il est chargé de certifier les comptes, mission qu'il doit pouvoir exercer en toute indépendance vis-à-vis des dirigeants* ». Elle avait ajouté qu'il convenait « *de trouver un équilibre entre la sanction de fautes suffisamment caractérisées et la nécessaire pérennité du contrôle légal* ». La cour d'appel est approuvée d'avoir jugé que la faute justifiant le relèvement d'un commissaire aux comptes de sa mission de certification des comptes « *doit être d'une gravité telle qu'elle constitue un obstacle à la poursuite de sa mission jusqu'au terme prévu* ». C'est là, selon nous, l'apport essentiel de l'arrêt.

[11] CA Versailles, 14 nov. 2024, RG n° 24/00341.
[12] V. aussi la note d'information de la CNCC *NI. I - Les rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés*, 4ème éd., déc. 2021.

On relèvera encore que pour la cour d'appel, c'était « *l'obstruction* » du dirigeant qui avait empêché le commissaire aux comptes de mettre en œuvre les procédures d'audit nécessaires pour fonder son opinion sur les comptes, ce qui contribue à écarter la thèse de la commission d'une faute par l'auditeur légal.

Bruno DONDERO
Professeur à l'Ecole de droit de la Sorbonne
(Université Paris 1)