

RESPONSABILITE CIVILE DU CAC – NEP 250 – Conditions d'application de la norme – Charge de la preuve des diligences accomplies pour identifier les textes légaux et réglementaires non respectés – Obligation de moyens du CAC – Choix de la règle fiscale appartenant à la société et à son comptable

La NEP 250 prévoit les diligences mises à la charge du commissaire aux comptes lorsqu'il identifie des textes légaux et réglementaires dont le non-respect peut avoir des conséquences financières pour l'entité.

C'est à la société contrôlée d'établir en quoi ont consisté les manquements du commissaire aux comptes et/ou pourquoi un audit régulièrement mené aurait permis de détecter l'erreur commise par les services comptables.

Le choix de la règle fiscale à appliquer appartient à la société elle-même et relève de sa responsabilité et de celle de son comptable, pas de son commissaire aux comptes.

Doit être infirmé le jugement de première instance qui a opéré un renversement de la charge de la preuve en retenant que les commissaires aux comptes ne produisaient aucune pièce permettant d'apprécier la nature et l'effectivité des diligences accomplies pour le respect des exigences définies par la NEP 250.

Versailles (Ch. civ. 1-1) 15 octobre 2024, n° RG 22/05396 - Note Ph. Merle

La société V, société de service et d'ingénierie informatique, a été constituée en 2009.

Elle a eu pour commissaires aux comptes :

- Pour ses six premiers exercices comptables, la société M, alors dénommée A audit et expertise, dirigée par M. G et assurée au titre de ses activités professionnelles auprès des sociétés I Assurances mutuelles et I, via la société X, courtier ;
- Puis, à compter du 1^{er} juillet 2015, la société L, dirigée par M. L et assurée auprès des sociétés I Assurances mutuelles et I.

Mme P, salariée de la société J, mise à disposition auprès de la société V, a été en charge d'établir la comptabilité de cette société.

A l'issue d'une procédure de vérification fiscale, l'administration a adressé à la société V le 31 décembre 2017, une proposition de rectification portant sur la TVA et l'impôt sur les sociétés pour la période du 1^{er} avril 2013 au 30 juin 2016.

Imputant ces redressements à des fautes commises par ses commissaires aux comptes successifs ainsi que par la société J, en sa qualité d'employeur de Mme P, la société V a, par actes délivrés les 6, 12 et 13 avril 2018, fait assigner M. G, M. L et la société J devant le tribunal judiciaire de Nanterre afin de rechercher leur responsabilité délictuelle.

Par acte du 19 mars 2019, elle a fait assigner en intervention forcée la société L et la société M, cette dernière ayant à son tour fait assigner en intervention forcée la société X, courtier des sociétés I Assurances mutuelles et I, par acte du 15 juillet 2019.

Les sociétés I Assurances mutuelles et I ont été assignées en intervention forcée.

Ces procédures ont été jointes par ordonnances des 21 octobre 2019 et 29 juin 2020.

Selon jugement du tribunal de commerce d'Albi du 4 janvier 2022, une procédure de redressement judiciaire a été ouverte à l'égard de la société M. La SELARL S et associés, prise en la personne de M. D, a été désignée en qualité d'administrateur, Mme E étant nommée mandataire judiciaire. Elles sont intervenues volontairement à la procédure.

Par un jugement rendu le 20 juillet 2022, le tribunal judiciaire de Nanterre a :

- **Reçu** Mme E et la SELARL S & associés, prise en la personne de M. D, ès qualités, en leurs interventions volontaires ;
- **Déclaré irrecevable** la demande formée par la société V contre la société X ;
- **Prononcé** la mise hors de cause de la société X ;
- **Rejeté** la demande de mise hors de cause de M. G ;
- **Déclaré irrecevables** comme prescrites les demandes formées par la société V contre la société M ;
- **Déclaré irrecevables** les demandes formées par la société V contre la société J ;
- **Déclaré recevables** les autres demandes ;
- **Condamné** M. G à payer à la société V la somme d'un million cent mille euros (1 100 000 €) à titre de dommages et intérêts en réparation intégrale de son préjudice matériel subi à raison des fautes commises dans l'exécution de la mission de contrôle légal des comptes de cette société pour les exercices clos les 30 juin 2014 et 2015 ;
- **Condamné in solidum** la société L et M. L à payer à la société V la somme de six cent vingt mille euros (620 000 €) à titre de dommages et intérêts en réparation intégrale de son préjudice matériel subi à raison des fautes commises dans l'exécution de la mission de contrôle légal des comptes de cette société pour les exercices clos les 30 juin 2016 et 2017 ;
- **Condamné** les sociétés I et I Assurances mutuelles, en leur qualité d'assureurs de la responsabilité civile professionnelle de la SARL A audit expertise et de son signataire, à relever et garantir M. G des condamnations prononcées contre lui ;
- **Débouté** la société J, la société M et M. G de leurs demandes reconventionnelles pour procédure abusive contre la société V ;
- **Condamné in solidum** M. G, M. L, la société L ainsi que les sociétés I et I Assurances mutuelles à payer à la société V la somme de dix mille euros (10 000 €) au titre de l'article 700 du code de procédure civile ;
- **Condamné** la société V à payer à la société J la somme de cinq mille euros (5 000 €) au titre de l'article 700 du code de procédure civile ;
- **Condamné** la société V à payer à la société X la somme de cinq mille euros (5 000 €) au titre de l'article 700 du code de procédure civile ;
- **Rejeté** toute demande plus ample ou contraire ;
- **Condamné in solidum** M. G, M. L, la société L ainsi que les sociétés I et I Assurances mutuelles aux dépens de l'instance ;
- **Ordonné** l'exécution provisoire de la présente décision.

Les sociétés I, I Assurances mutuelles, Cabinet L et M. L ont interjeté appel de ce jugement le 19 août 2022 à l'encontre des sociétés V, J, M et M. G.

Par une ordonnance d'incident rendue le 26 octobre 2023, le conseiller chargé de la mise en état de la 1^{ère} chambre 1^{ère} section a déclaré irrecevable comme tardif l'appel incident formé le 13 février 2023 par la société V.

Par jugement du 6 décembre 2023, le tribunal de commerce de Nanterre a ordonné l'ouverture d'une procédure de redressement judiciaire à l'égard de la société V.

Par un arrêt rendu sur déféré le 21 mai 2024, cette cour a prononcé la nullité de la requête en déféré déposée par la société V.

SUR CE, LA COUR,

Il est d'abord rappelé que par ordonnance du 26 octobre 2023, l'appel incident de la société V a été déclaré irrecevable comme tardif et que par arrêt du 21 mai 2024, cette cour a prononcé la nullité de la requête en déféré déposée par la société V.

L'appel incident formé par la société V est donc définitivement irrecevable.

Sur les demandes à l'encontre des commissaires aux comptes et de leurs assureurs

Sur la responsabilité de M. G

Pour retenir la responsabilité des commissaires aux comptes, le tribunal, après avoir rappelé la norme d'exercice professionnel « *NEP-250 - Prise en compte du risque d'anomalies significatives dans les comptes résultant du non-respect des textes légaux et réglementaires* », a retenu en substance que les intéressés n'établissaient ni la nature ni l'effectivité des diligences accomplies pour s'assurer du respect, par la société V, des exigences définies par cette norme et que les irrégularités relevées par l'administration fiscale remettaient en cause, du fait de leur importance, la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes sociaux.

Moyens des parties

Au soutien de leur demande d'infirmer le jugement sur ce point, M. G et les sociétés I font valoir que :

- La certification des comptes porte sur la régularité comptable et non fiscale des comptes sociaux ;
- En application du principe de non-immixtion, il est interdit au commissaire aux comptes de se prononcer sur les décisions de gestion de l'entreprise ou de délivrer des conseils en matière fiscale ;
- L'erreur d'application du régime de TVA n'était pas décelable dans le cadre des contrôles que doit effectuer le commissaire aux comptes et n'avait pas d'incidence sur l'image de la société reflétée par les comptes, lesquels ne présentaient pas d'anomalie significative ;
- Le tribunal a dénaturé la norme NEP 250 en mettant à la charge du commissaire aux comptes des contrôles non prévus par cette norme.

La société Cabinet L, M. L et les sociétés I font valoir que le commissaire aux comptes :

- N'établit pas la comptabilité sociale, qu'il n'est assujéti à aucun devoir de conseil notamment en matière fiscale et n'est redevable que d'une obligation de moyens ; que pour engager sa responsabilité professionnelle, il est nécessaire de rapporter la preuve d'un manquement à ses obligations de vérification qui l'ont empêché de détecter les irrégularités critiquées ;
- Exerce sa mission en ayant recours à la technique des sondages, technique autorisée par la norme professionnelle NEP 500.

Ils reprochent au jugement de ne pas avoir démontré en quoi l'application par la société V d'un régime de TVA erroné remettait en cause la sincérité, la régularité et l'image fidèle de ses comptes sociaux et ajoutent que l'erreur dans l'application du régime de TVA n'était pas décelable, la comptabilité étant cohérente et les opérations correctement traduites en comptabilité.

Ils soulignent encore que deux autres irrégularités, relatives aux déclarations de résultat, ont été relevées par l'administration fiscale et ont conduit à une partie du redressement, pour lesquelles la responsabilité de M. G ne saurait être engagée.

Ils font encore grief au jugement querellé d'avoir violé le principe du contradictoire en se fondant sur le non-respect de la norme NEP 250 qui n'avait pas été invoquée par la société V. Ils soulignent qu'il n'est pas démontré que le commissaire aux comptes aurait identifié un texte légal ou réglementaire relatif à la TVA dont le non-respect pouvait entraîner des conséquences financières pour la société V.

La société V conclut à la confirmation du jugement en ce qu'il a retenu la responsabilité des commissaires aux comptes et s'en approprie les motifs retenus.

Elle reproche à ses anciens commissaires aux comptes de ne pas avoir procédé aux diligences nécessaires pour certifier la régularité et la sincérité des comptes de la société V et d'avoir manqué à la rigueur et à la probité de leurs fonctions.

Elle soutient ainsi que de graves irrégularités se sont produites dans l'établissement de ses comptes durant trois années consécutives sans que les commissaires aux comptes n'émettent de réserves et que seule la vérification de sa comptabilité par l'administration fiscale a permis de révéler.

Appréciation de la cour

Pour la bonne compréhension du litige, il convient de rappeler au préalable en quoi consistent les irrégularités relevées par l'administration fiscale qui ont conduit à la proposition de rectification.

La société V, établie en France, bénéficiait de prestations effectuées par des sociétés espagnoles qui les facturaient avec un taux de TVA de 20 %.

Or, les prestations de services de sociétés établies en Espagne réalisées en France sont soumises au régime dit de l'autoliquidation selon lequel l'entreprise française règle les factures correspondantes hors taxes et verse elle-même la TVA directement au Trésor public.

La société V. a donc comptabilisé ces prestations de services en charges et déduit, à tort, la TVA récoltée indûment par les prestataires espagnols.

La proposition de rectification porte donc pour l'essentiel sur les déductions indues de TVA et pour une part de bien moindre importance sur des erreurs dans les déclarations des résultats et l'établissement de provisions non justifiées.

Par ailleurs, s'agissant des règles qui régissent les missions dévolues aux commissaires, il convient de rappeler qu'en application de l'article L. 823-9 du code de commerce : *« Les commissaires aux comptes certifient, en justifiant de leurs appréciations, que les comptes annuels 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 la personne ou de l'entité à la fin de cet exercice ».*

Il n'est pas contesté que les commissaires aux comptes ne sont redevables que d'une obligation de moyens et que l'engagement de leur responsabilité civile nécessite d'établir un manquement à leurs obligations professionnelles.

Ces obligations résultent notamment des " normes d'exercice professionnel " (NEP).

A cet égard, il convient de souligner que si les appelants font valoir que les premiers juges ont violé le principe du contradictoire en se fondant sur la violation de la norme NEP 250 qui n'avait pas été soulevée par la demanderesse, ils n'en tirent aucune conséquence juridique.

Au stade de l'appel, force est de constater que ce moyen est désormais contradictoirement débattu, de sorte que la cour peut se fonder sur celui-ci en tant que de besoin.

Cette norme est la suivante :

« Lorsque le commissaire aux comptes identifie des textes légaux et réglementaires qui ne sont pas relatifs à l'établissement et à la présentation des comptes mais dont le non-respect peut avoir des conséquences financières pour l'entité, telles que des amendes ou des indemnités à verser, ou encore peut mettre en cause la continuité d'exploitation :

- *Il s'enquiert auprès de la direction du respect de ces textes ;*
- *Il prend connaissance de la correspondance reçue des autorités administratives et de contrôle pour identifier les cas éventuels de non-respect des textes. Pour ce faire, le commissaire aux comptes s'enquiert auprès de la direction : - des textes légaux et réglementaires qu'elle estime susceptibles d'avoir une incidence déterminante sur l'activité de l'entité ;*
- *Des procédures conçues et mises en œuvre dans l'entité visant à garantir le respect des textes légaux et réglementaires ;*
- *Des règles et procédures existantes pour identifier les litiges et pour évaluer et comptabiliser leurs incidences ».*

Deux questions se posent donc :

- Les commissaires aux comptes ont-ils décelé l'application par la société V d'un régime de TVA erroné (*« Lorsque le commissaire aux comptes identifie des textes légaux et réglementaires (...) dont le non-respect peut avoir des conséquences financières pour l'entité ...)*). Dans la négative, le fait de ne pas avoir décelé cette irrégularité est-il imputable à un manquement ou un manque de diligence de leur part ?
- La violation de la règle fiscale pouvait-elle avoir des conséquences financières pour la société V, telles que des amendes ou des indemnités à verser, de nature à remettre en cause la continuité d'exploitation ?

La réponse à cette deuxième question est manifestement positive. L'importance de la proposition de rectification, qui s'élève à la somme de 2 968 608 euros, est telle qu'elle a fragilisé la structure financière de V et compromis sa pérennité, au point que la société a été placée en redressement judiciaire rendu par le tribunal de commerce de Nanterre le 6 décembre 2023. Du reste, ainsi que l'a relevé pertinemment le tribunal, les commissaires aux comptes ne contestent nullement le nombre significatif des transactions concernées par cette irrégularité.

C'est ainsi à bon droit que les premiers juges ont retenu que cette application erronée du régime de TVA exposait la société V à un risque de redressement, qui s'est concrétisé avec la proposition de rectification de 2017, et mettait en cause, en cela, la sincérité des comptes litigieux et l'image fidèle qu'ils donnaient du résultat, de la situation financière et du patrimoine de l'entité concernée.

S'agissant de la première question, le tribunal a répondu par l'affirmative, estimant que les commissaires aux comptes ne rapportaient pas la preuve des diligences accomplies pour s'assurer du respect des exigences définies par la norme NEP 250.

Ce texte prévoit les diligences que ce texte met à la charge du commissaire aux comptes lorsqu'il " (...) identifie des textes légaux et réglementaires (...) dont le non-respect peut avoir des conséquences financières pour l'entité ".

Il ne met pas à la charge des commissaires aux comptes l'obligation de vérifier le respect de toutes les normes légales ou réglementaires dont le non-respect pourrait avoir des conséquences financières, mais celle de procéder à un certain nombre de vérifications et diligences lorsqu'ils détectent la violation d'une telle norme.

En l'espèce, la difficulté vient du fait que précisément les commissaires aux comptes n'ont pas décelé le non-respect de la règle fiscale en matière de TVA que la société V aurait dû appliquer quant aux prestations de services souscrites auprès de sociétés espagnoles.

Il convient de rechercher si la non-détection de cette irrégularité est imputable à un manquement ou une défaillance des commissaires aux comptes, autrement dit si les contrôles qu'ils sont censés mener devaient leur permettre de détecter cette erreur.

C'est à la société V d'établir en quoi ont consisté ces manquements et/ou pourquoi un audit régulièrement mené, respectant les règles de la profession, aurait permis de détecter l'erreur commise par les services comptables.

Or, V échoue manifestement à établir cette preuve et le tribunal a opéré un renversement de la charge de la preuve en retenant que les commissaires aux comptes ne produisaient aucune pièce permettant d'apprécier la nature et l'effectivité des diligences accomplies pour le respect des exigences définies par la NEP-250.

Le seul fait que les transactions concernées par cette irrégularité représentent une part prépondérante de l'activité de la société V est insuffisant à cet égard.

En effet, l'erreur est de nature purement fiscale et s'avère totalement transparente sur le plan comptable.

Ainsi que l'ont souligné les défenderesses, il n'a été établi aucune incohérence dans les écritures comptables qui apparaissaient régulières au regard du régime de droit commun de la TVA.

Le choix de la règle fiscale à appliquer appartient à la société elle-même et relève de sa responsabilité et de celle de son comptable, pas de son commissaire aux comptes.

En ne précisant pas quelles diligences ont été omises par ses commissaires aux comptes successifs qui auraient dû leur permettre de détecter l'erreur dans l'application de la règle fiscale, la société V ne rapporte pas la preuve d'une faute de nature à engager la responsabilité de M. G, de M. L et de la société Cabinet L.

Dans ces conditions, il y a lieu d'infirmar le jugement en ce qu'il a condamné M. G, M. L et la société Cabinet L et les sociétés I à indemniser la société V au titre de son préjudice matériel.

Sur les demandes accessoires

Le sens du présent arrêt commande d'infirmar le jugement en ce qu'il a condamné les défenderesses aux dépens et au titre des frais irrépétibles.

La société V sera condamnée aux dépens de la totalité de la procédure et à verser, à chacun de M. G, ensemble M. L et la société Cabinet L et ensemble les sociétés I la somme de 2 000 euros sur le fondement de l'article 700 du code de procédure civile.

La demande présentée par la société V sur le fondement de l'article 700 du code de procédure civile sera rejetée.

PAR CES MOTIFS

La Cour, statuant par arrêt rendu par défaut, dans les limites de l'appel et par mise à disposition,

REÇOIT M. M., ès qualités d'administrateur judiciaire et M. B., ès qualités de mandataire judiciaire de la société V en leur intervention volontaire,

INFIRME le jugement en toutes ses dispositions déferées à la cour,

Statuant de nouveau et y ajoutant,

DÉBOUTE la société V de l'ensemble de ses demandes,

CONDAMNE la société V aux dépens de la totalité de la procédure de première instance et d'appel,

DIT qu'ils pourront être recouvrés directement en application des dispositions de l'article 699 du code de procédure civile,

CONDAMNE la société V à payer sur le fondement de l'article 700 du code de procédure civile :

- La somme de 2 000 euros à M. G,
- La somme globale de 2 000 euros à M. L et à la société L,
- La somme globale de 2 000 euros aux sociétés I et I Assurances Mutuelles,

REJETTE toute autre demande...

*

Note –

1 - A l'issue d'une procédure de vérification fiscale, une société de service et d'ingénierie informatique fait l'objet d'une proposition de rectification portant sur des déductions indues de TVA et des erreurs dans les déclarations des résultats et l'établissement de provisions non justifiées. La société Impute ces redressements à des fautes commises par ses commissaires aux comptes successifs ainsi que par la société qui a mis à sa disposition une salariée chargée d'établir les comptes de la société.

2 - En première instance, les commissaires aux comptes ont été condamnés à 1 720 000 euros de dommages et intérêts pour les fautes commises dans l'exercice de leur mission de contrôle légal des comptes. Par la suite, la société contrôlée a été mise en redressement judiciaire.

3 - La condamnation a été fondée sur le fait que les commissaires aux comptes n'avaient pas appliqué la norme d'exercice professionnel 250 (« NEP 250 » : « *Prise en compte du risque d'anomalies significatives dans les comptes résultant du non-respect des textes légaux et réglementaires* » ; art. A. 821-81 C. com.). Plus précisément, ils n'avaient établi ni la nature ni l'effectivité des diligences qu'ils avaient accomplies pour s'assurer du respect, par la société contrôlée, des exigences définies par la norme et les irrégularités relevées par l'administration fiscale remettaient en cause, du fait de leur importance, la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes sociaux.

4 - La décision des premiers juges est totalement infirmée par la cour d'appel de Versailles. Celle-ci commence par rappeler les solutions bien établies selon lesquelles, d'une part, les commissaires aux comptes ne sont redevables que d'une obligation de moyens et, d'autre part, que l'engagement de leur responsabilité civile nécessite d'établir un manquement à leurs obligations professionnelles, résultant notamment des normes d'exercice professionnel.

5 - Était donc en cause l'application de la NEP 250 dont l'extrait pertinent figure dans l'arrêt rapporté ci-dessus. De façon très pédagogique, la cour cerne parfaitement les deux questions qu'il convenait d'examiner.

6 - Elle retient d'abord que l'importance de la proposition de rectification était telle (2 968 608 euros) qu'elle a compromis la pérennité de la société au point que celle-ci a été placée en redressement judiciaire. Adoptant la solution des premiers juges, elle considère que cette application erronée mettait ainsi en cause la sincérité des comptes litigieux et l'image fidèle qu'ils donnaient du résultat, de la situation financière et du patrimoine de l'entité concernée.

7 - Restait à se prononcer sur le point de savoir si les commissaires aux comptes avaient accompli les diligences nécessaires pour s'assurer du respect des exigences définies par la NEP 250.

Cette NEP ne s'applique en effet que « *lorsque le commissaire aux comptes identifie des textes légaux et réglementaires ... dont le non-respect peut avoir des conséquences financières pour l'entité ...* ».

En l'espèce, les commissaires aux comptes avaient-ils accompli les diligences nécessaires qui devaient leur permettre d'identifier les textes légaux et réglementaires qui n'avaient pas été régulièrement appliqués par l'entité contrôlée ? Plus précisément, n'avait pas été respectée la règle fiscale en matière de TVA applicable aux prestations de services souscrites auprès des sociétés espagnoles. Cette non-découverte résultait-elle d'un manquement des auditeurs dans leurs diligences ?

8 - La cour ne l'a pas pensé. Elle a censuré les premiers juges qui ont inversé la charge de la preuve en retenant que « *les commissaires aux comptes ne produisaient aucune pièce permettant d'apprécier la nature et l'effectivité des diligences accomplies pour le respect des exigences définies par la NEP 250* ». La solution se fonde sur le fait que ces professionnels ne sont tenus que d'une obligation de moyens et qu'il appartenait à la société de rapporter la preuve des manquements ou celle qu'un audit régulièrement mené aurait permis de détecter l'erreur de nature purement fiscale, totalement transparente sur le plan comptable. N'ayant pas rapporté cette preuve, la demanderesse ne pouvait être que déboutée, ce que décide cet arrêt excellemment motivé.

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