

Revue des sociétés 2016 p.153

La volonté délibérée de manipuler les comptes exclut toute possibilité de recours en garantie contre l'expert-comptable

Note sous Cour de cassation (com.), 12 mai 2015, n° 11-14.770 (F-D), S. c/ Sté Cogep

Julien Gasbaoui, Avocat au barreau de Paris

L'essentiel

Le cédant ne peut reprocher une faute à son expert-comptable lorsque l'écart existant entre la situation réelle de l'entreprise et les sommes figurant au bilan est d'une telle ampleur qu'il ne pouvait résulter d'inadvertances, de négligences ou d'approximations et traduisait une volonté délibérée de présenter l'entreprise sous un jour favorable, sans aucune mesure avec sa situation réelle

La restitution du prix, ne visant qu'à replacer les parties dans l'état où elles se trouvaient avant la vente, n'a pas de caractère indemnitaire et ne saurait donner lieu à un appel en garantie.

La Cour,

Attendu, selon l'arrêt attaqué (Riom, 21 janv. 2011), que par acte authentique du 23 avril 2004, M. B. et M^{me} Carole S. (les consorts S.) ont cédé les parts représentant l'intégralité du capital de la société Centre étanchéité à la société Holding Mecadev ; que l'acte déterminait le prix en considération de l'actif et du passif de la société à la date de situation du bilan arrêté au 30 avril 2004 ; qu'estimant que les comptes fournis lors de la cession, qui avaient été établis par la société d'expertise comptable Scape, aux droits de laquelle vient la société Sogep, n'étaient pas sincères, la société Holding Mecadev a assigné les consorts S. en annulation du contrat de cession pour dol et restitution du prix ; que par jugement du 22 novembre 2005, la société Holding Mecadev a été mise en liquidation judiciaire ; que les consorts S. ont appelé en garantie la société Scape ;

Sur le premier moyen :

Attendu que les consorts S. font grief à l'arrêt d'annuler le contrat et de les condamner au remboursement du prix de cession ainsi que des frais d'acquisition alors, selon le moyen :

1°/ qu'en retenant, pour considérer que les consorts S. avaient eu l'intention délibérée de présenter la société Centre d'étanchéité sous un jour favorable et ne pouvaient se retrancher derrière la comptabilité tenue par leur expert-comptable la société Scape, que celle-ci n'avait qu'une simple mission de présentation des comptes et non une fonction d'audit, tout en constatant expressément que celle-ci était intervenue comme « conseil des parties » lors de la cession et avait suggéré une évaluation de la société de l'ordre de 255 000 €, la cour d'appel a entaché sa décision de contradiction de motifs, en violation de l'article 455 du code de procédure civile ;

2°/ que comme le faisaient valoir les consorts S. dans leurs conclusions d'appel, la lettre de mission de la société Scape du 24 septembre 2001 prévoyait que sa mission incluait, outre la présentation formelle de la comptabilité, la vérification de « la cohérence et la vraisemblance des comptes annuels », en s'appuyant notamment sur « des contrôles par épreuves des pièces justificatives » et « un examen critique de cohérence et de vraisemblance des comptes annuels » ; qu'en retenant que la société Scape n'avait qu'une simple mission de présentation des comptes et qu'elle n'avait fait que reprendre les chiffres présentés par M. Bernard S., la cour d'appel a dénaturé les termes clairs et précis de la lettre de mission de la société Scape, et violé l'article 1134 du code civil ;

3°/ que les consorts S. faisaient encore valoir dans leurs conclusions d'appel que l'expert judiciaire n'avait pas remis en cause la valeur des travaux en cours mais seulement leur méthode de comptabilisation, que cette erreur aurait dû être rectifiée par l'expert-comptable et ne procédait nullement d'une manoeuvre délibérée de leur part ; qu'en retenant, pour considérer que les consorts S. avaient commis un dol, que les comptes de la société Centre d'étanchéité faisaient apparaître une majoration fictive des travaux en cours, que leur évaluation avait été faite par M. Bernard S. lui-même et que la comptabilité ne faisait que reprendre les chiffres qui lui étaient transmis, sans rechercher, comme il était soutenu, si cette majoration des travaux en cours ne procédait pas d'une erreur exclusivement comptable qu'il appartenait à l'expert-comptable Scape de rectifier, la cour d'appel a privé sa décision de base légale au regard de l'article 1116 du code civil ;

Mais attendu que l'arrêt constate que les résultats comptables de la société Centre étanchéité étaient grossièrement inexacts et faisaient apparaître un actif fictif résultant d'inscriptions de créances douteuses ainsi que d'une majoration de la valorisation des travaux en cours, laquelle avait pour origine les chiffres fixés par M. S., que la comptabilité ne faisait que reprendre ; qu'il retient que l'écart existant entre la situation réelle de l'entreprise et les sommes figurant au bilan était d'une telle ampleur qu'il ne pouvait résulter d'inadvertances, de négligences ou d'approximations et traduisait une volonté délibérée de présenter l'entreprise sous un jour favorable, sans aucune mesure avec sa situation réelle ; qu'en l'état de ces motifs et abstraction faite de ceux, surabondants, critiqués par les première et deuxième branches, et dès lors que l'intervention de l'expert-comptable n'était pas de nature à exonérer les consorts S. des agissements ainsi relevés, la cour d'appel, qui n'était pas tenue de faire une recherche que ses constatations rendaient inopérante, a légalement justifié sa décision ; que le moyen ne peut être accueilli ;

Et sur le second moyen :

Attendu que les consorts S. font grief à l'arrêt de rejeter leur recours en garantie contre la société Scape alors, selon le moyen :

1°/ que comme le faisaient valoir les consorts S. dans leurs conclusions d'appel, la lettre de mission de la société Scape du 24 septembre 2001 prévoyait que sa mission incluait, outre la présentation formelle de la comptabilité, la

vérification de « la cohérence et la vraisemblance des comptes annuels », en s'appuyant notamment sur « des contrôles par épreuves des pièces justificatives » et « un examen critique de cohérence et de vraisemblance des comptes annuels » ; qu'en retenant, pour écarter toute responsabilité de la société Scape, que celle-ci n'avait qu'une simple mission de présentation des comptes, la cour d'appel a dénaturé les termes clairs et précis de la lettre de mission de la société Scape, et violé l'article 1134 du code civil ;

2°/ que l'expert-comptable chargé de la présentation des comptes est tenu d'un devoir d'efficacité et de diligence lui imposant d'obtenir de son client et d'examiner les pièces justificatives nécessaires à l'établissement d'une comptabilité régulière et sincère ; qu'en l'espèce, la cour d'appel a constaté que la société Scape, chargée de l'établissement des comptes sociaux, se serait contentée de simples déclarations de son client ; qu'en écartant toute responsabilité de la société Scape, quand il ressortait de ses propres constatations que celle-ci avait commis une faute de négligence dans l'exercice de sa mission, la cour d'appel n'a pas tiré les conséquences légales de ses propres constatations et a violé l'article 1147 du code civil ;

3°/ que l'expert-comptable chargé de la présentation des comptes est tenu à un devoir de conseil à l'égard de son client ; qu'en l'espèce, comme le faisaient valoir les consorts S. dans leurs conclusions d'appel, à supposer même que la société Scape n'ait eu qu'une mission de présentation des comptes, elle aurait dû l'avertir des éléments qu'elle n'avait pas pu contrôler (stocks et encours) et de l'incohérence des comptes clients, et refuser d'attester les comptes ; qu'en se bornant à retenir, pour écarter la responsabilité de la société Scape, que celle-ci n'était chargée que de la présentation des comptes, sans rechercher si elle n'avait pas, dans l'exercice de cette mission, manqué à son devoir de conseil, la cour d'appel a privé sa décision de base légale au regard de l'article 1147 du code civil ;

Mais attendu que la restitution totale du prix, des intérêts et des frais de vente indus, consécutive à l'annulation de la vente, ne vise qu'à replacer les parties dans l'état où elles se trouvaient avant la vente et n'ont pas un caractère indemnitaire, de sorte que le vendeur tenu à cette restitution ne peut demander la garantie de l'expert-comptable ayant établi les documents comptables, déclarés non sincères, et ayant servi à la fixation du prix ; que, par ce motif de pur droit, invoqué par la défense, la décision se trouve justifiée ; que le moyen ne peut être accueilli ;

Par ces motifs :

Rejette le pourvoi ;

M^{me} Mouillard, prés. ; M. Gauthier, cons. référendaire rapp. ; M^{me} Riffault Silk, cons. doyen ; SCP Thouin Palat et Boucard, M^e Bertrand, SCP Boré et Salve de Bruneton, av. ; M. Debacq, av. gén.

Note

1. Toute anomalie affectant la comptabilité d'une société entraîne une suspicion à l'égard des professionnels du chiffre. De nombreux arrêts en témoignent, et appellent souvent les mêmes questions : le professionnel du chiffre savait-il ? A-t-il été négligent ? Est-il allé jusqu'à couvrir son client ? Ou, au contraire, a-t-il été le premier dupé ?

L'arrêt rendu le 12 mai 2015 par la Cour de cassation s'inscrit dans cette veine, et pose la question du client confronté à une annulation de la vente de ses parts et qui, affirmant ne rien connaître de sa comptabilité, tente de se défaire sur son expert-comptable.

En effet, en l'espèce, un cédant avait été reconnu coupable d'un dol dont l'élément matériel trouvait son origine dans des irrégularités comptables consistant essentiellement en une majoration du poste « travaux en cours ».

En conséquence, et au visa de l'article 1116 du code civil, la cession avait été annulée.

2. Face à cette déconvenue, le cédant appelait en garantie son expert-comptable, en soulignant qu'en sa qualité de technicien du chiffre c'est lui, et lui seul, qui devait être tenu pour responsable des irrégularités affectant les comptes.

Débouté par les juges du fond, la Cour de cassation va confirmer cette position.

En retenant que « l'écart existant entre la situation réelle de l'entreprise et les sommes figurant au bilan était d'une telle ampleur qu'il ne pouvait résulter d'inadvertances, de négligences ou d'approximations et traduisait une volonté délibérée de présenter l'entreprise sous un jour favorable », le juge, approuvé par la Cour de cassation, pose une saine présomption.

L'expert-comptable est ainsi logiquement mis hors de cause et il n'encourait de toute façon pas grand risque car, comme le relève la Cour de cassation dans son second attendu, la nullité subie ne saurait constituer un préjudice : « la restitution totale du prix, des intérêts et des frais de vente indus, consécutive à l'annulation de la vente, ne vise qu'à replacer les parties dans l'état où elles se trouvaient avant la vente et n'ont pas un caractère indemnitaire ».

Ainsi, si, de prime abord, l'arrêt invite à s'interroger sur la distribution des fautes entre l'expert-comptable et le dirigeant (I), c'est en réalité le terrain des conséquences des fautes (II), celui de la causalité et du préjudice qui présente le plus d'intérêt.

I. La distribution des fautes entre le dirigeant et l'expert-comptable

3. Le contentieux comptable implique systématiquement de revenir aux fondamentaux de la matière en termes de responsabilité : le responsable des comptes n'est pas l'expert-comptable mais le dirigeant, gérant, conseil d'administration ou directoire.

C'est lui et lui seul qui arrête les comptes et les présente à l'assemblée des associés ou actionnaires (1) et c'est ainsi fort logiquement qu'il est visé comme auteur principal de l'infraction de présentation ou publication de comptes non fidèles (2).

Partant, il est toujours surprenant qu'un dirigeant se présente comme dupe de ses propres comptes. *A fortiori* lorsque, comme ici, les écarts entre les comptes et la situation réelle sont importants.

4. D'emblée, la position du dirigeant était donc délicate et les moyens proposés pouvaient difficilement prospérer.

Ainsi, le demandeur relevait d'abord une contradiction de motifs de la cour d'appel en ce qu'elle relevait l'existence d'une « simple mission de présentation des comptes et non une fonction d'audit » tout en constatant que la société

d'expertise-comptable était intervenue comme « conseil des parties » lors de la cession et avait suggéré une évaluation de la société de l'ordre de 255 000 € ».

L'effet rhétorique d'un tel moyen ne peut dissimuler son défaut de logique. À l'évidence, l'expert-comptable titulaire d'une mission de présentation de comptes n'accompagne pas forcément son client dans une opération de cession. Un tel accompagnement constitue bien une mission différente, dont les tenants et les aboutissants méritent d'être contractuellement fixés (3).

Toutefois, l'enjeu du débat tenait ici à la recherche des fraudes ou anomalies par l'expert-comptable. Or, accompagner un client dans le cadre d'une cession et proposer une évaluation des parts ne signifie nullement que l'expert-comptable s'engage à procéder à un *audit*. Évaluation ne vaut pas *audit* !

La logique élémentaire, et d'essence contractuelle, voulant que l'expert-comptable procédant à une évaluation s'en tienne aux éléments qui lui sont fournis par son client demeure le principe.

Le professionnel du chiffre procède à des calculs, à des rapprochements, à des mises en perspectives et éventuellement à des recoupements (4), mais il travaille à partir d'une base qu'il présume vraie, précisément parce qu'existe entre lui et son client un lien de confiance.

Contrairement à un commissaire aux comptes, l'expert-comptable n'est pas animé par la méfiance (5).

5. Pour tenter de démontrer que cette mission classique était plus complète et impliquait des recherches plus développées, un deuxième moyen était proposé.

Là encore en vue de semer un doute sur la nature véritable de l'intervention d'un expert-comptable, le demandeur croyait trouver dans la lettre de mission une obligation d'aller au-delà des informations communiquées par le client.

Peine perdue car, comme dans toute mission de présentation des comptes, s'il est bien prévu que l'expert-comptable doit vérifier « la cohérence et la vraisemblance des comptes » en s'appuyant notamment sur « des contrôles par épreuves et pièces justificatives », si, pour reprendre les termes d'un arrêt souvent cité, « l'expert-comptable n'est pas un simple scribe », cela n'en fait pas un auditeur.

Que l'expert-comptable s'inquiète face à des comptes présentant des ratios aberrants, face à un client omettant de lui fournir des pièces justificatives ou lui fournissant des documents sans cohérence les uns avec les autres va sans dire. Mais ce contrôle de cohérence vise beaucoup plus à assister correctement dans l'établissement des comptes qu'à débusquer des fausses factures !

Et sur ce terrain les demandeurs sont souvent déboutés (6).

6. Restait alors le troisième moyen qui présentait un intérêt supérieur, puisqu'il soutenait que la majoration des travaux en cours procédait d'une erreur exclusivement comptable, qu'il appartenait donc à l'expert-comptable de rectifier.

Le point est intéressant, car lorsque l'information « brute » est fautive, et qu'elle est exprimée à partir de pièces régulières, l'expert-comptable qui la comptabilise correctement n'encourt pas de grief. À l'inverse, il s'expose à une mise en cause si l'opération, même réelle, est comptabilisée sous une rubrique qui n'est pas la sienne. C'est toute la question de l'imputation comptable qui, elle, est bien du ressort du technicien.

Ici, on ne saurait donner de réponse de principe et on ne peut échapper à la casuistique, mais l'argument est intéressant.

Il ne trouvera pas non plus de réponse dans l'arrêt de la Cour de cassation puisque celle-ci ne va pas s'interroger sur la faute de l'expert-comptable mais sur celle de son client cédant, dont l'intentionnalité excluait tout recours en garantie.

Ce prisme invite à regarder l'arrêt sous l'angle des conséquences des fautes discutées.

II. Les conséquences des fautes

7. La Cour de cassation retient des constatations de la cour d'appel l'essentiel : « l'écart existant entre la situation réelle de l'entreprise et les sommes figurant au bilan était d'une telle ampleur qu'il ne pouvait résulter d'inadvertances, de négligences ou d'approximations et traduisait une volonté délibérée de présenter l'entreprise sous un jour favorable, sans aucune mesure avec sa situation réelle ».

Tout est là : « une volonté délibérée ». Cette volonté délibérée absorbe la faute éventuelle de l'expert-comptable. Elle dispense donc le juge d'en faire l'analyse.

Sur ce point, la jurisprudence est bien établie et dépasse évidemment le lien entre l'expert-comptable et son client.

Ainsi, une agence immobilière reconnue responsable de « dissimulation dolosive » dans la vente d'un terrain ne peut en demander garantie au notaire chargé de l'opération : la cour d'appel « a pu décider que le notaire n'ayant pas participé à cette « dissimulation dolosive » l'agence était, dès lors, irrecevable, nonobstant la faute légère qui pouvait être reprochée à l'officier public, à demander à être garantie de sa propre faute lourde » (7).

Dans cette lignée, il a été retenu, face à un acte de vente entaché d'irrégularités parfaitement connues de l'acheteur, que celui-ci ne pouvait mettre en cause les conseils du vendeur : « la mauvaise foi de la société Cangrand, qui a acheté les biens de M. François Z... en pleine connaissance des dispositions de l'article 215 du code civil et de la précarité de l'opération frauduleuse à laquelle elle s'associait ; que par ce seul motif, qui fait apparaître que le préjudice subi par la société Cangrand résulte de sa propre faute, la cour d'appel a légalement justifié sa décision » (8).

Il a même pu être décidé, sans référence à « une volonté délibérée », qu'une faute grave pouvait absorber une faute légère. En l'espèce, la Caisse des dépôts et consignations avait omis de signaler l'existence sur sa propriété d'un acte constitutif de servitude. Eu égard à l'ancienneté de l'acte, sa faute a été jugée bénigne. En revanche, le notaire, « tenu pour assurer l'efficacité de l'acte de vérifier les origines de propriété, la situation hypothécaire ainsi que les déclarations du vendeur notamment celles relatives à l'absence de servitude » était suffisamment grave pour que la cour d'appel ait « pu estimer que la faute commise par la caisse était « entièrement absorbée » par celle

de son notaire et qu'il n'y avait pas lieu, dès lors, d'opérer un partage de responsabilité, faute de lien de causalité entre le dommage et la faute de la Caisse » (9).

Pour citer un dernier exemple, récent et concernant un professionnel du chiffre, il a été décidé, au sujet d'un commissaire aux comptes mis en cause pour n'avoir pas décelé des irrégularités ayant entraîné une rectification fiscale, que « le redressement fiscal ayant pour cause l'intention délibérée [...] d'éluider » (l'impôt), « les irrégularités commises n'auraient pu être réparées ou limitées dans leurs effets par un contrôle adéquat du commissaire aux comptes dans l'exercice de sa mission » (10).

Beaucoup plus que la gravité de la faute, qui pourrait conduire à une analyse morale, ces décisions se recommandent d'une logique purement technique : celle de la causalité.

C'est également sous cet angle technique que peut s'interpréter l'arrêt commenté.

8. Le second attendu s'inscrit dans cette lignée.

En décidant que « la restitution totale du prix, des intérêts et des frais de vente indus, consécutive à l'annulation de la vente, ne vise qu'à replacer les parties dans l'état où elles se trouvaient avant la vente et n'ont pas un caractère indemnitaire, de sorte que le vendeur tenu à cette restitution ne peut demander la garantie de l'expert-comptable ayant établi les documents comptables, déclarés non sincères, et ayant servi à la fixation du prix », la Cour de cassation pose un utile rappel au droit.

Et si l'on veut bien comprendre qu'une annulation de vente constitue un désagrément pratique, il faut souscrire à l'idée qu'il ne peut s'agir d'un préjudice couvert dans le cadre d'un appel en garantie : les parties sont placées dans l'état où elles se trouvaient avant sa conclusion, il n'y a pas là matière à réparation.

L'un et l'autre des attendus doivent donc être parfaitement approuvés, la Cour de cassation faisant preuve, dans cette décision bien motivée, d'une parfaite rigueur juridique.

Mots clés :

EXPERT-COMPTABLE * Responsabilité * Cession de parts sociales * Appel en garantie * Faute délibérée du cédant

(1) C. com., art. L. 223-26 : « Le rapport de gestion, l'inventaire et les comptes annuels établis par les gérants, sont soumis à l'approbation des associés réunis en assemblée [...] »

(2) C. com., art. L. 241-3 : « Est puni d'un emprisonnement de cinq ans et d'une amende de 375 000 € : [...] 3° Le fait, pour les gérants, même en l'absence de toute distribution de dividendes, de présenter aux associés des comptes annuels ne donnant pas, pour chaque exercice, une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice, de la situation financière et du patrimoine à l'expiration de cette période en vue de dissimuler la véritable situation de la société ».

(3) Ce qui ensuite sera fondamental dans l'analyse du juge, le champ de la mission déterminant le champ des responsabilités : « La responsabilité du prestataire de services pour inexécution fautive ou mauvaise exécution ne peut être recherchée que par rapport à cette mission et aux obligations en découlant » (Montpellier, 15 mai 2001, Juris-Data n° 152343).

(4) Et même dans ces cas, les sondages peuvent être inefficaces ; l'expert-comptable parfaitement diligent peut ne pas déceler une anomalie.

(5) Et, quoi qu'il en soit, il n'est tenu que d'une obligation de moyens : Com. 21 févr. 1995, LPA 15 janv. 1995, n° 137, p. 30, obs. Pasqualini et Pasqualini-Salerno ; Civ. 1^{re}, 3 févr. 1993, n° 13643.

(6) Le juge n'hésitant pas à rechercher la mission exacte de l'expert-comptable. V. par ex. Besançon, 2^e civ., 14 juin 2000, Juris-Data n° 122431 : « si l'expert-comptable, tenu d'une obligation de moyens, a le devoir de vérifier la cohérence et la vraisemblance des comptes qui lui sont présentés, il ne saurait lui être reproché une quelconque faute dès lors qu'il n'était pas investi d'une mission de tenue complète de comptabilité, mais était chargé uniquement de l'établissement des comptes annuels à partir des comptes effectués par la société ».

(7) Civ. 1^{re}, 26 févr. 1991, n° 88-14.676, RDI 1993. 99, obs. D. Tomasin ; RTD civ. 1992. 83, obs. J. Mestre.

(8) Civ. 1^{re}, 16 juin 1992, n° 89-17.305, D. 1993. 212, obs. J.-L. Aubert ; RTD civ. 1993. 349, obs. J. Mestre ; *ibid.* 636, obs. F. Lucet et B. Vareille.

(9) Civ. 1^{re}, 23 nov. 1999, n° 97-12.595, RTD civ. 2000. 345, obs. P. Jourdain.

(10) Com. 23 juin 2015, n° 14-14.158.